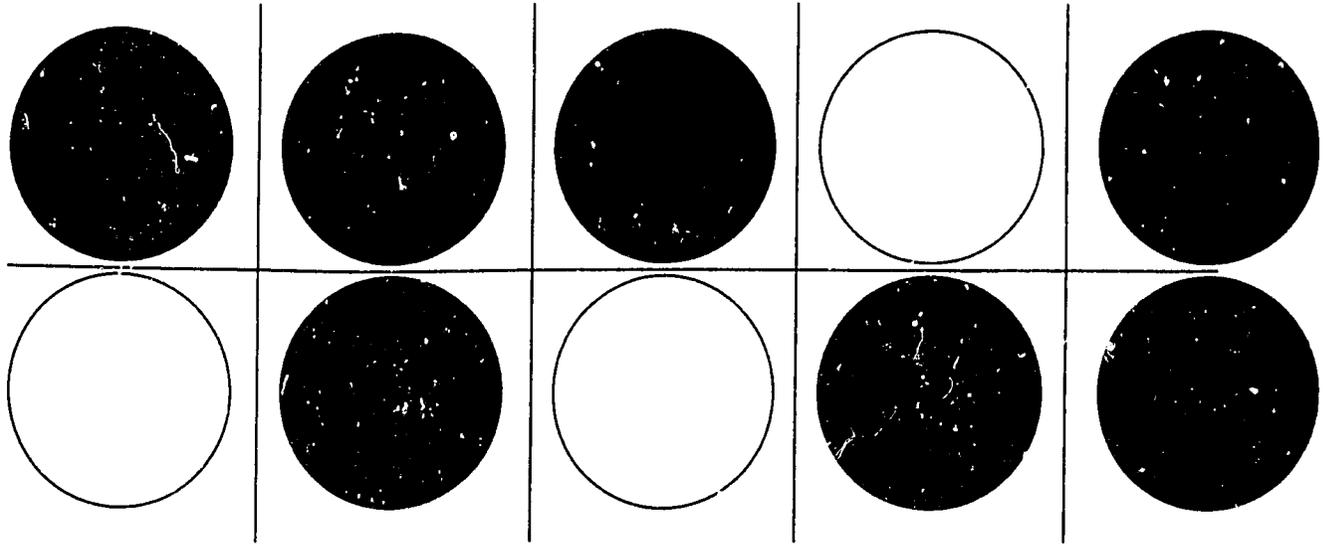


PW-ADM-757  
79935



# ***Control y Auditoría***

*Manual del Alumno*

***Curso Superior de Gestión Financiera Acorde con el SIMAFAL***

*Sistema Integrado Modelo de Administración  
Financiera en América Latina y el Caribe*

LAC/RFMIP  
Proyecto Regional para el  
Mejoramiento de la Administración Financiera  
en América Latina y el Caribe



**Agencia para el Desarrollo Internacional de los Estados Unidos**

***Price Waterhouse***



**Contenido**

---

Introducción	1
I. Administración Financiera y Control y Auditoría	7
II. Objetivo y Alcance del Control y Auditoría	10
III. Subsistema de Control Interno	17
IV. Subsistema de Auditoría Externa	75

## CONTROL Y AUDITORIA

### INTRODUCCION

El sistema de control y auditoría constituye uno de los componentes dinámicos del SIMAFAL cuya aplicación es imperativa en todos y cada uno de los componentes que conforman el Sistema de Administración Financiera.

Al sistema de control y auditoría se le conoce tradicionalmente bajo una división dicotómica claramente definida que tiene también plena vigencia en el sector público:

**Control interno.** El control interno está integrado en el proceso de ejecución de las actividades operativas, administrativas y financieras de una entidad o programa específico, y tiene el propósito de promover el adecuado uso de todos los recursos disponibles.

**Control externo.** El control externo es programado y ejecutado por las Instituciones Superiores de Auditoría, ISA's, que en América Latina se las conoce como las contralorías generales o los tribunales o cortes de cuentas. Se aplica con el propósito fundamental de evaluar las actividades una vez ejecutadas para identificar aquellas que requieren mejoras en orden a lograr mayor eficiencia y eficacia en el cumplimiento de los objetivos institucionales.

Mediante el diseño y aplicación de los principios, procedimientos y prácticas de control interno en el proceso de ejecución de las actividades institucionales se promueve el uso adecuado de los recursos y se proyectan mejores niveles de rendimiento y producción de los bienes o servicios. El control interno contiene un elemento que permite la autoevaluación independiente de las actividades realizadas que se lo denomina auditoría interna.

La auditoría, en general, debe considerarse como un sistema de verificación selectiva aplicado a las entidades, áreas o actividades importantes realizadas por las instituciones de la administración pública que, ejecutado periódicamente, permite identificar las situaciones que requieren ser mejoradas para el cumplimiento eficiente y efectivo de las responsabilidades establecidas a una entidad u organización. La auditoría tiene un enfoque positivo orientado más al mejoramiento de la administración pública, que a la detección de errores, irregularidades o acciones ilegales.

#### Enfoque tradicional del control y la auditoría

El control y la auditoría tradicionalmente han estado dirigidos a los asuntos de orden financiero y legal; pero, como bien ha sido señalado en el enfoque conceptual definido por el SIMAFAL, el enfoque no está circunscrito a la revisión

y evaluación de las actividades relacionadas con la administración financiera solamente, ya que toma en cuenta temas relacionados con la administración de los recursos humanos, materiales y tecnológicos, y de igual manera con los aspectos de orden operativo como las compras, la contratación, la recaudación, las cobranzas, la producción, el mercadeo y la venta de bienes y servicios de las entidades que se encuentran bajo el ámbito de supervisión de la Institución Superior de Auditoría, ISA.

La estructuración del Estado, de los sectores, de las entidades o de los programas, con propósitos exclusivos de control y auditoría es un requerimiento importante para proyectar las actividades y responsabilidades de auditoría. Por lo tanto, la clasificación del sector público con fines de auditoría constituye uno de los pasos iniciales para la organización y posterior aplicación del control y auditoría con características de eficiencia y de eficacia.

Prácticamente durante los años transcurridos del siglo XX el enfoque de la auditoría tradicionalmente ha estado dirigido principalmente al control del efectivo por su alto grado de liquidez, al control de los bienes materiales por las deficiencias existentes en cuanto a las salvaguardas y a verificar el cumplimiento formal de las disposiciones legales y normativas existentes sobre los asuntos examinados.

La utilidad de los datos contenidos en el informe de auditoría radica en que promueven la toma de decisiones tendientes al mejoramiento de la producción en las instituciones auditadas; sin embargo, en el sector público, no se le ha dado la importancia que tiene a la información resultante de la ejecución de la auditoría. Además, para los funcionarios que administran las entidades públicas responsables de tomar las decisiones es prácticamente desconocido el contenido y enfoque del dictamen profesional.

### **Desarrollo técnico del control y la auditoría**

La auditoría y el control en el sector privado se inició a fines del siglo pasado y logró su desarrollo con la integración de sociedades para la administración de los negocios, situación que creó la necesidad de verificaciones independientes de los resultados obtenidos en el manejo de las empresas. Se empezó emitiendo certificaciones sobre la veracidad de los resultados obtenidos en cada ejercicio financiero llegando a los actuales dictámenes sobre la razonabilidad de la información contenida en los estados financieros presentados por las organizaciones, conforme los criterios establecidos en los principios de contabilidad generalmente aceptados por la profesión del Contador Público.

La emisión de las normas para el ejercicio profesional de la auditoría se hizo una realidad y las declaraciones sobre las mismas normas - que amplían los criterios de orden técnico - se ha venido produciendo de manera periódica, principalmente por la investigación y divulgación realizada por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA.

Las Declaraciones 52 a la 61 - traducidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, IMCP - fueron aprobadas en abril de 1988 por el Comité de Auditoría del AICPA, publicadas en 1989 por el IMCP, y entraron en vigor a partir de enero de 1989 y 1990. Dichas declaraciones técnicamente son aplicables a las actividades de auditoría realizadas por los profesionales responsables de estas funciones, pero requieren una resolución o pronunciamiento previo del organismo profesional de cada país.

En las actividades de control y auditoría realizadas en el sector público a nivel latinoamericano se han presentado variaciones y cambios de enfoque, principalmente en las dos últimas décadas, cuando se han introducido conceptos, términos y metodologías modernos para el ejercicio de las actividades desarrolladas por las Instituciones Superiores de Auditoría, ISA's, tales como los siguientes:

- Auditoría (fiscalización).
- Control interno (control previo, concurrente y posterior bajo la responsabilidad de la administración activa de las instituciones públicas).
- Normas de auditoría generalmente aceptadas, (definen los estándares de calidad para el ejercicio de la auditoría).
- Evaluación de la estructura del control interno institucional, (base para la aplicación de los procedimientos de auditoría).
- Aplicación de criterios selectivos para la ejecución de las actividades de control y auditoría.
- Definición de las técnicas y prácticas de auditoría para el ejercicio de las actividades de control.
- Definición de normas técnicas de auditoría gubernamental a ser aplicadas en la realización de la auditoría.
- Documentación o evidenciación de los procedimientos y técnicas de verificación aplicados en el ejercicio de la auditoría.
- Establecimiento de principios de control interno a ser incluidos en el diseño de los procedimientos operativos, administrativos y financieros de las entidades públicas.
- Mejoramiento y actualización de los dispositivos legales que facultan el ejercicio del control en varias ISA's de América Latina.
- Profesionalización de las ISA's mediante la contratación de profesionales para el ejercicio de la auditoría, incluso la integración de técnicos para el control de actividades especializadas, como la auditoría de obras públicas, la auditoría informática y otros.
- Preparación de documentos técnicos que promueven la sistematización en el ejercicio de las actividades de auditoría, y fomentan la eficiencia y la eficacia en las funciones de control, como el manual de procedimientos de auditoría y el desarrollo de programas específicos para actividades importantes realizadas por las entidades públicas.

- Programas de capacitación, entrenamiento y especialización de los profesionales que prestan los servicios en las ISA's.

Estos son, entre otros, los aspectos importantes que han promovido el desarrollo técnico y profesional de la auditoría en el sector público, basados principalmente en la experiencia obtenida en el sector privado y adaptados a las actividades de la auditoría gubernamental.

También se han adoptado algunas experiencias logradas por las ISA's de los países desarrollados, las cuales han sido difundidas a través de los organismos internacionales, principalmente la Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría, INTOSAI, y el Organismo Latinoamericano y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores, OLACEFS, (antes ILACIF) las que han sido introducidas gradualmente en varias ISA's o se encuentran en proceso de adaptación para su posterior aplicación.

### **Situación actual y perspectivas futuras**

El enfoque conceptual actualizado está contenido en el SIMAFAL y constituye el criterio que debe ser utilizado en el desarrollo del sistema de control y auditoría, el mismo que basa en los normativos técnicos divulgados por los organismos profesionales e instituciones internacionales que integran a las ISA's de los países de América Latina.

Varias ISA's carecen de los instrumentos técnicos básicos para el desarrollo de las actividades de control y auditoría; por lo tanto, el diseño, la preparación, la aplicación y la posterior evaluación de los principios, normas, políticas, criterios de general aceptación y manuales de procedimientos constituye el punto de partida para el mejoramiento de las actividades operativas de las ISA's. También en varios casos es necesaria la adecuación organizacional y la provisión de recursos.

El Proyecto para el Mejoramiento de la Administración Financiera en América Latina y el Caribe, LAC/RFMIP, auspiciado por la Agencia para el Desarrollo Internacional, AID, constituye un factor importante para el desarrollo de la administración financiera y el control y auditoría.

La difusión del modelo conceptual de la administración financiera, así como su adaptación y aplicación constituyen aspectos prioritarios que en la actualidad se están realizando en varios países de la región. Por lo indicado, el futuro del sistema de control y auditoría es prometedor; pues, es evidente que la técnica difundida y que presenta características de aceptación general para el ejercicio del control por parte de las ISA's es la auditoría profesional, mediante la aplicación de los estándares establecidos por los organismos profesionales y las adaptaciones incluidas para el funcionamiento del sistema a nivel de cada uno de los países de la región.

## Integración de los sistemas de administración financiera

El Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera, Control y Auditoría para América Latina, SIMAFAL, presenta como partes integrantes a dos sistemas el de Administración Financiera, con sus características generales, elementos o componentes y situaciones que requieren la coordinación entre ellos y el de control y auditoría.

El sistema de control y auditoría en el SIMAFAL está concebido de manera integrada con el de administración financiera. Esta situación se presenta debido a que el control interno previo y concurrente es el común denominador de uno y otro sistema.

Sin embargo, es importante dejar en claro que la responsabilidad por el diseño, aplicación y actualización constante del sistema de control interno es una responsabilidad directa de la administración de cada una de las entidades o unidades organizativas que ejecutan las actividades operativas. A manera de ejemplo: será responsabilidad del Ministro de Finanzas o de Hacienda y del Subsecretario, Viceministro o Director de Presupuesto el funcionamiento adecuado del control interno dentro de la Administración Presupuestaria.

De igual manera, corresponde a las demás unidades y funcionarios que integran las demás áreas de la administración financiera pública, todo lo relacionado con el control interno a ser diseñado, aplicado y evaluado en esas áreas. De modo análogo la ISA es responsable también de su propio sistema de control interno dentro de su organización.

Si bien la responsabilidad por el diseño, aplicación y mejora constante de los procedimientos de control interno es susceptible de establecerse individualmente y por separado, dentro de cada subsistema de la administración financiera, es necesaria la integración en ellos del control interno para la planificación, organización, ejecución, información y evaluación de las actividades que deben coordinarse de manera permanente.

Dicha integración debe estar definida en las disposiciones y normativos técnicos que establecen las funciones y responsabilidades de cada subsistema y en el diseño de los procedimientos para su funcionamiento, documentados en los manuales o instructivos que sirven de base para la operación integral del sistema de administración financiera.

El sistema de control y auditoría, en sus actividades de control posterior de las operaciones realizadas por las instituciones, unidades o actividades importantes, cumple con el requisito de integración de los subsistemas, realizando auditorías al sistema de administración financiera de manera global, para identificar las necesidades de mejora en el sistema integrado de cada país.

La responsabilidad por el correcto funcionamiento del subsistema de Auditoría Externa corresponde a la ISA de cada país. Por lo general es el organismo rector del sistema y el encargado de emitir la normatividad técnica y los manuales de

procedimientos que permiten la sistematización de las actividades de auditoría realizadas por los elementos activos de las mismas: Institución Superior de Auditoría, unidades de auditoría interna y firmas de auditoría contratadas para prestar servicios en las instituciones públicas.

Las funciones de las ISA's tienen un ámbito de control que rebasa a los subsistemas definidos en el SIMAFAL, principalmente debido a la orientación y enfoque proyectado de la auditoría en el sector público, situación que se ratifica, cuando se manifiesta que:

*El subsistema de auditoría externa rige y se aplica en la totalidad de instituciones del sector público y a él concierne, no solamente los aspectos de regularidad y de legalidad de las operaciones, sino también la economía y eficiencia de las mismas y la efectividad de los resultados.*<sup>1</sup>

La globalidad del sistema de control y auditoría mediante la aplicación del subsistema de control externo, que podría denominarse como la **auditoría independiente**, se observa claramente debido al ámbito de aplicación en todas las instituciones del sector público y debido al enfoque que el mismo presenta, cuando puede estar orientado a la verificación de orden financiero y legal o dirigida a evaluar la eficiencia, la efectividad y la economía de las operaciones realizadas.

La evaluación de las actividades sustantivas realizadas por las instituciones de la administración pública mediante la integración de profesionales de varias disciplinas constituye otro elemento que permite identificar las características de globalidad y amplia aplicación de la auditoría independiente en la administración pública, rebasando el enfoque de los subsistemas definidos en el SIMAFAL.

En conclusión, el sistema de control y auditoría, mediante la aplicación del subsistema de control interno, específicamente la auditoría interna, y el subsistema de control externo, auditoría independiente, constituye el elemento activo más importante para orientar de manera permanente hacia la integración de los sistemas de administración financiera conocidos: Presupuesto, Tesorería, Crédito Público y Contabilidad, mediante la auditoría o evaluación periódica del sistema de administración financiera del gobierno y de las instituciones públicas.

---

<sup>1</sup>Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera, Control y Auditoría para América Latina, SIMAFAL, Proyecto LAC/RFMIP, abril de 1991.

## I. ADMINISTRACION FINANCIERA Y CONTROL Y AUDITORIA

El SIMAFAL define en términos generales tres tipos de sistemas para el manejo de la administración pública:

- Sistemas Institucionales, término que clasifica a los organismos por tipo de instituciones públicas.
- Sistemas Sustantivos, el sector público clasificado por los sectores especializados de la actividad pública.
- Sistemas Adjetivos, relacionados con el manejo de los medios, como la planificación, la organización, la dirección y el control, y los relativos a la administración de los recursos humanos, financieros, materiales, tecnológicos y de tiempo.

Para el funcionamiento de estos sistemas siempre existe una entrada de datos o insumos, un proceso de los datos y una salida de información o productos elaborados, los cuales son susceptibles de ser controlados de acuerdo con la planificación realizada y las políticas establecidas para su ejecución.

Los resultados del control ejercido mediante la auditoría interna o la auditoría independiente se constituyen en una parte significativa de los insumos para mejorar el proceso y la producción de los bienes y servicios por parte de las instituciones que conforman la administración pública. Desde el punto de vista gerencial se conoce a este mecanismo de evaluación como el proceso de *retroalimentación o realimentación* de información que permite mejorar las actividades institucionales que se constituye en uno de los fines primordiales de la función de auditoría, sea interna o independiente.

Por lo expuesto, el sujeto de la auditoría en la administración pública está constituido por todos los sistemas identificados en la clasificación anterior, consecuentemente es muy amplio y requiere de criterios muy claros de selectividad, importancia y administración del riesgo para cumplir cabalmente con su finalidad.

La división del control mediante la auditoría interna y la auditoría independiente requiere de mecanismos detallados de coordinación técnica que permitan la utilización eficiente de los recursos de auditoría, principalmente en el manejo de la selectividad, la importancia relativa y la administración del riesgo, así como en la definición de los ámbitos de control a cubrir, de tal manera que las actividades sean complementarias o adecuadamente segregadas a partir de la planificación institucional de las actividades de auditoría en el corto y el mediano plazo.

La administración financiera y sus sistemas componentes sólo constituyen una parte de la administración pública, que deberá ser considerada en la planificación de las actividades de la auditoría interna y de la auditoría independiente realizada por la ISA y las firmas de auditores contratadas para prestar servicios en las instituciones públicas.

A continuación se listan los sistemas que conforman la administración financiera pública, bajo el enfoque del SIMAFAL, y determinando la aplicabilidad del sistema de control y auditoría en todos ellos:

Componentes del SIMAFAL	Control y Auditoría		
	Control Interno	Auditoría Interna	Auditoría Independiente
<b>Sistema de administración financiera:</b>			
Subsistema de Presupuesto	Sí	Sí	Sí
Subsistema de Tesorería	Sí	Sí	Sí
Subsistema de Crédito Público	Sí	Sí	Sí
Subsistema de Contabilidad	Sí	Sí	Sí
<b>Sistema de control y auditoría</b>			
Subsistema de Control Interno	Sí	Sí	Sí
Subsistema de Auditoría Externa	Sí	Sí	Sí

El cuadro demuestra que el Sistema de Control y Auditoría, conformado por el Subsistema de Control Interno que comprende el control previo, concurrente y auditoría interna (control interno posterior) y el Subsistema de Auditoría Externa (control externo posterior), es aplicable en todos los subsistemas definidos por el SIMAFAL, sin excepción alguna, situación que demuestra su globalidad.

Es conveniente aclarar que el control interno a ser definido, diseñado, implantado y evaluado periódicamente es una de las responsabilidades de la administración de cada organismo o entidad encargada del manejo de cada sistema.

El correcto funcionamiento de la unidad de auditoría interna, como parte que es del control interno, también es responsabilidad de la administración de cada entidad; sin embargo, es conveniente definir con la suficiente antelación las necesidades de "coordinación técnica" entre los elementos subjetivos del sistema de control y auditoría, vale insistir: la ISA, las unidades de auditoría interna y las firmas de auditores privados. Una manera de lograr dicha coordinación es mediante la normatividad técnica emitida por la ISA y que será de aplicación obligatoria por todos los componentes del sistema.

En conclusión, el control y auditoría de la administración financiera pública es una parte de las funciones y responsabilidades de aquellos entes, y debería aplicarse de manera periódica y global con el propósito de lograr la integración de los sistemas componentes de la administración financiera pública en todos los niveles de las instituciones del Estado.

Parte importante de los recursos disponibles para el funcionamiento del sistema de control y auditoría debe estar dirigida al control de las actividades substantivas de los organismos públicos, motivo por el cual la coordinación técnica entre los componentes del sistema se hace imprescindible para determinar la orientación del trabajo, los ámbitos a cubrir, los períodos en los cuales se ejecutarán los estudios y otros aspectos relacionados con el adecuado uso de los recursos y el enfoque definido para ejecutar las funciones de auditoría.

La disponibilidad de normativos técnicos específicos para el sector público, en lo atinente al sistema de control y auditoría, permitirá la sistematización de las actividades operativas, agilizando los resultados y constituyéndose en uno de los elementos dinámicos para el mejoramiento de la administración financiera y el nivel de producción de las instituciones públicas de cada país.

Conceptualmente, el sistema de control y auditoría constituye un elemento que posibilita en gran medida las acciones correctivas y la toma de decisiones para mejorar las actividades de todo el sector público, entre las cuales se encuentran las relacionadas con el Presupuesto, la Tesorería, el Crédito Público y la Contabilidad del Gobierno. También los ejecutores del sistema de control y auditoría deben someterse al control y auditoría. Esto se demuestra cuando se diseña un sistema de control interno para el buen funcionamiento de las unidades responsables del control, y la unidad de auditoría interna evalúa las actividades realizadas por la ISA, en la contratación de firmas privadas de auditores para dictaminar los estados financieros de la ISA y cuando el Legislativo evalúa las actividades realizadas por ella.

## II. OBJETIVO Y ALCANCE DEL CONTROL Y LA AUDITORIA

El sistema de control y auditoría tiene como característica especial la amplitud de su ámbito de aplicación en las actividades desarrolladas por las entidades públicas, sean de carácter operativo, administrativo o financiero.

### Objetivos de la Auditoría

Para desarrollar el tema, primero se determinan y analizan los objetivos de la auditoría independiente, (control externo) y los de la auditoría interna, (parte del control interno), que tienen características similares.

Entre los objetivos del sistema de control y auditoría pueden enunciarse los siguientes: <sup>1</sup>

- Dinamizar la actividad administrativa de las entidades y organismos sujetos a esta ley, por medio del establecimiento claro y definitivo de sus funciones específicas y de las que les corresponden en materia de control.
- Establecer un control interno confiable.
- Fijar dentro de las atribuciones de la máxima autoridad de cada entidad y organismo, las funciones de planificación, organización, dirección coordinación y control interno, de acuerdo con las normas de esta ley.
- Garantizar a los servidores un medio ambiente que fortalezca su moralidad e integridad.
- Aumentar la productividad de las entidades y organismos del sector público.
- Establecer deberes y obligaciones individuales.
- Facilitar la adopción de decisiones gerenciales a base de información confiable y oportuna.
- Salvaguardar los recursos públicos.
- Aumentar la eficiencia, efectividad y economía en las operaciones gubernamentales y en el uso de los recursos públicos.
- Fomentar el cumplimiento de las disposiciones legales, normas y políticas pertinentes
- Facilitar el logro de las metas y objetivos programados.

Los objetivos señalados abarcan las actividades de orden operativo, administrativo y financiero realizadas por las entidades que conforman el ámbito de control de las ISA's, así como el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y la normatividad técnica existente sobre el particular.

El Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público, publicado por el OLACEFS, (antes ILACIF) establece una serie importante de criterios técnicos para el ejercicio de la auditoría profesional por parte de las ISA's de todos los países de

---

<sup>1</sup> Ley Organica de Administración Financiera y Control, (LOAFYC) de la República del Ecuador, Quito, Registro Oficial No.      de      de mayo de 1977.

América Latina. Algunos objetivos generales de la auditoría definidos en dicho Manual se presenta a continuación: <sup>2</sup>

- Promover mejoras o reformas constructivas en las operaciones, en los sistemas administrativos y financieros y en el control interno gerencial de las entidades públicas.
- Determinar si se están llevando a cabo, exclusivamente, aquellos programas o actividades legalmente autorizados, conduciéndolos en forma debida y cumpliendo con los objetivos establecidos.
- Averiguar si los programas y actividades se llevan a cabo de manera eficiente, efectiva y económica.
- Evaluar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a las operaciones gubernamentales, así como los planes, políticas, normas y procedimientos establecidos.
- Examinar y evaluar los sistemas de control interno gerencial de las entidades públicas, determinando, así mismo, el grado de confiabilidad que merece la administración en el ejercicio directo del control sobre los recursos humanos, materiales y financieros.
- Determinar la suficiencia, oportunidad, utilidad y grado de confiabilidad de la información financiera y administrativa elaborada y utilizada para la toma de decisiones gerenciales internas.
- Determinar el grado de confiabilidad de la información financiera y administrativa elaborada y presentada a otros niveles de gobierno, evaluando la forma y contenido de dicha información de acuerdo con su propósito.
- Dar fe a terceros de la presentación razonable de la situación financiera, los cambios ocurridos en la misma, los resultados de las operaciones y los cambios en el patrimonio público, presentados a través de los estados financieros elaborados por las entidades públicas.
- Averiguar si los recursos humanos, materiales y financieros son utilizados de manera eficiente, efectiva y económica y si se encuentran adecuadamente controlados.
- Evaluar el rendimiento y/o productividad de las entidades y sus servidores.

En resumen, se puede afirmar que los objetivos previstos en el Manual Latinoamericano son consistentes con los señalados en la Ley de Administración Financiera y Control antes citada y se refieren al examen o auditoría de los siguientes puntos:

- La información financiera resultante de las actividades realizadas por los subsistemas de Presupuesto, Tesorería, Crédito Público y Contabilidad Gubernamental, a nivel del gobierno central, las empresas y organismos descentralizados y otras entidades específicas.

---

<sup>2</sup> Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional para el Sector Público, publicado por el OLACEFS, (antes ILACIF), Tercera edición, Bogotá - Colombia 1981.

- El rendimiento, productividad o efectividad de las entidades, unidades administrativas o actividades sustantivas; y la eficiencia y la economía en el uso de los recursos.
- Cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y de cualquier otra naturaleza aplicables a los puntos anteriores. auditoría gubernamental.

La Contraloría General del los Estados Unidos de Norteamérica presenta los siguientes objetivos generales:<sup>3</sup>

- Si la entidad esta llevando a cabo sólo aquellas actividades o programas autorizados por el congreso y conduciéndolos en forma debida, cumpliendo con los objetivos establecidos. Cuando sea necesario, se debe averiguar también si las actividades o programas autorizados siguen cumpliendo su propósito en forma eficaz.
- Si los programas y actividades se llevan a cabo y si los gastos se efectúan de manera efectiva, eficiente y económica y de acuerdo con los requerimientos de las leyes y reglamentos pertinentes, incluyendo las decisiones del Contralor General.
- Si los recursos de la entidad incluyendo los fondos, bienes y personal están adecuadamente controlados y utilizados de manera efectiva, eficiente y económica.
- Si todos los ingresos y recibos originados por las operaciones bajo examen se recaudan y si se rinde cuenta de ellos debidamente.
- Si el sistema contable de la entidad cumple con los principios, normas y requerimientos prescritos por el Contralor General.
- Si los informes presentados por la entidad al Congreso y a las entidades centrales de control muestran en forma apropiada la información requerida de acuerdo con el propósito de los mismos.

También se observa que los objetivos del sistema de control y auditoría están orientados a las actividades de orden financiero, legal y de cumplimiento con los propósitos y metas de manera eficiente, efectiva y económica, situación consistente con los objetivos primeramente citados.

El sistema de control y auditoría, mediante la aplicación del control externo a través de la auditoría independiente, y del control interno a través de la auditoría interna persigue similares objetivos, los mismos que pueden resumirse en los siguientes:

- Evaluar la eficiencia, la efectividad y la economía con que se utilizan los recursos humanos, financieros, materiales, tecnológicos y de tiempo de las entidades públicas, en la prestación de servicios y en la producción de bienes, así como en el cumplimiento de las metas y objetivos establecidos en las disposiciones legales y normativas, políticas gerenciales y la planificación estratégica del sector, entidad, programa o actividad importante.

---

<sup>3</sup> Manual de Auditoría de la Contraloría General de los Estados Unidos de Norteamérica, Publicado por el OLACEFS, (antes ILACIF) Bogotá Colombia, 1981.

- Verificar la razonabilidad de los estados financieros producidos por los sistemas componentes de la administración financiera y emitir un dictamen profesional para dar fe a terceros sobre la validez de la información presentada, de conformidad con los criterios técnicos establecidos en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

### Objetivos del Control Interno

El control interno, aplicado en el proceso de ejecución de las operaciones, clasificado como control previo y control concurrente, es responsabilidad de la administración de cada organismo y los procedimientos de aplicación están integrados en las actividades operativas, administrativas y financieras realizadas por las entidades públicas.

Por la razón indicada, los objetivos del control interno tienen características diferentes a los presentados para el control ejercido mediante la auditoría y se los presenta de manera independiente basados en su definición:

- Salvaguardar los recursos humanos, materiales, financieros y tecnológicos propiedad del organismo para el cual se diseñe el subsistema de control interno.
- Verificar la exactitud y veracidad de la información financiera, administrativa y técnica producida por la entidad.
- Promover la ejecución eficiente de las operaciones técnicas, administrativas y financieras del organismo.
- Estimular la observación de la política prescrita por las autoridades y apoyar al cumplimiento de las metas y objetivos programados para la institución.

El control interno se ejerce mediante la aplicación de procedimientos de control previo y concurrente, al momento que se ejecutan las actividades; por lo tanto, participan diferentes niveles jerárquicos: directivo, ejecutivo y operativo de la entidad, de acuerdo con el tipo de operación. Si la operación es importante seguramente participan los directivos de la entidad, pero si la transacción o actividad es poco significativa sólo participan los niveles operativos y quizá el nivel ejecutivo.

Los objetivos señalados llegan a cumplirse mediante la aplicación de los procedimientos diseñados y de las instrucciones formales emitidas por los niveles ejecutivo y directivo de la organización.

Los objetivos del control interno son evaluados en la entidad mediante estudios planificados, aplicados por la unidad de auditoría interna del organismo, cuyos resultados son comunicados a los niveles directivo y ejecutivo para la aplicación de las recomendaciones que permitan su mejoramiento.

En consecuencia, el grado de cumplimiento de los objetivos del control interno se pone de manifiesto cuando se realiza su evaluación por parte de la unidad de auditoría interna,

que es parte del control interno de la entidad; o hasta cuando la ISA lleva a cabo el examen de las operaciones institucionales y evalúa el sistema de control interno como una de las fases de la metodología usada para realizar la auditoría independiente.

Existen objetivos menores a los señalados, los mismos que se encuentran relacionados de manera directa con las operaciones de menor importancia y que son tratados en el estudio de cada uno de los sistemas que conforman la administración financiera, el control y la auditoría.

Los objetivos establecidos para el control interno son de mucha importancia para la auditoría interna e independiente, ya que de acuerdo con su solidez, confiabilidad y seguridad se programan los procedimientos sustantivos de verificación de las operaciones institucionales, utilizando criterios de selectividad, importancia relativa y el manejo del riesgo en las operaciones verificadas. Por lo tanto, el diseño y aplicación de los procedimientos de control previo y concurrente en el proceso de ejecución de las operaciones son fundamentales para el funcionamiento eficiente del control interno, al que deben destinarse los recursos humanos especializados y los materiales necesarios. En ellos deben evitarse las duplicaciones y los controles que no contribuyan efectivamente a la ejecución de las actividades de manera eficiente u obsten el logro oportuno de las metas y objetivos de la institución, o impidan salvaguardar los recursos institucionales o asegurar la información operativa, administrativa y financiera veraz.

### **Alcance de la Auditoría**

En general, el ámbito de aplicación de la auditoría en el sector público incluye a todas las entidades y organismos que participan de los recursos del Estado; por lo tanto, las actividades de auditoría están dirigidas a una amplia gama de sectores, instituciones, unidades administrativas, programas y operaciones.

El término auditoría incluye la auditoría independiente y la auditoría interna. El alcance de la auditoría moderna en el sector público es aplicable a todos los aspectos importantes o significativos de los sectores, instituciones, unidades administrativas y programas gubernamentales, y cubre las actividades:

- Operativas (sistemas sustantivos)
- Administrativas (sistemas adjetivos)
- Financieras (sistema adjetivo particularizado)

La planificación institucional de la auditoría en términos globales determina el alcance de las actividades de control y auditoría en el corto y el mediano plazo, incluyendo la orientación de los estudios o exámenes a desarrollar.

La orientación de la auditoría se determina al definir el objetivo general de cada estudio, el mismo que tiene las siguientes posibilidades:

- Evaluar la eficiencia, la efectividad y la economía en la ejecución de las operaciones a examinar; o,

- Dictaminar sobre la razonabilidad de los estados financieros que presentan los resultados de las operaciones de una entidad.

De acuerdo con el objetivo del estudio el énfasis de la auditoría puede dirigirse a evaluar las actividades operativas, administrativas y financieras en el primer caso, o a examinar las actividades financieras y administrativas, en el segundo caso, considerando en las dos situaciones el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas pertinentes.

Tradicionalmente, el alcance de la auditoría conocida como fiscalización, ha estado dirigido hacia la verificación de la legalidad, propiedad y veracidad de los gastos públicos, mediante el examen detallado de la documentación sustentaria de las operaciones. En la actualidad, la orientación de la auditoría profesional moderna tiene un alcance que abarca las actividades operativas, administrativas y financieras realizadas por las entidades del sector público, situación que hace necesaria la capacitación, el entrenamiento y la especialización de los profesionales que laboran en las Instituciones Superiores de Auditoría y la integración de equipos multidisciplinarios para el ejercicio de la auditoría dirigida a los sistemas sustantivos y adjetivos de las instituciones públicas, se constituye en un requerimiento básico.

Para cada auditoría incluida en la planificación de la ISA es fundamental definir el alcance del trabajo a realizar, el mismo que debe referirse tanto al período sujeto a examen como a las principales operaciones que serán verificadas. En ningún caso la auditoría considera eficaz la evaluación del universo de las operaciones realizadas por una entidad, unidad administrativa, programa o actividad importante.

Una característica fundamental del alcance de la auditoría es el criterio de selectividad utilizado para definir el ámbito de control, la planificación institucional de la auditoría, la determinación de los objetivos generales de los estudios, el establecimiento del alcance del trabajo y la aplicación de los procedimientos de verificación en la ejecución misma de la auditoría.

En resumen, el alcance de la auditoría gubernamental es tan amplio que incluye todas las actividades desarrolladas por las instituciones públicas, enfocadas desde el punto de vista de la evaluación de la eficiencia, eficacia y economía o del dictamen sobre la razonabilidad de los resultados presentados en los estados financieros de una entidad.

### **Alcance del Control Interno**

En la práctica, el concepto del subsistema de control interno abarca todas las actividades de un macrosistema o de una institución pública, cuando en el documento del SIMAFAL, se manifiesta que el sistema de control interno:

*...está constituido por el conjunto de medidas y métodos adoptados y aplicados por cada institución en cumplimiento de sus ineludibles obligaciones gerenciales; y, tiene por objeto salvaguardar los recursos, garantizar la confiabilidad y corrección de las operaciones y de la información, estimular la adhesión a las políticas y normas establecidas y, promover la efectividad en el logro de los resultados.*

El subsistema de control interno comprende el control previo, el concurrente y el posterior (auditoría interna). Los dos primeros se aplican en el proceso de ejecución detallada de todas las actividades operativas, administrativas y financieras.

Consecuentemente, el alcance del subsistema de control interno es aplicable a todas las actividades desarrolladas por las entidades públicas, en todos los niveles de la organización, ya sea por los funcionarios operativos, por los ejecutivos o por los directivos, de conformidad con la importancia de los recursos involucrados.

El diseño del subsistema de control interno, insertado en cada uno de los sistemas sustantivos y adjetivos de las instituciones públicas constituye el aspecto más importante y complejo para el cumplimiento de los objetivos señalados en su definición. A manera de ejemplo: si consideramos al Subsistema de Presupuesto para el análisis, éste debe disponer de un subsistema de control interno que permita salvaguardar los recursos, garantizar la confiabilidad y corrección de las operaciones y de la información, estimular la adhesión a las políticas y normas establecidas y, promover la economía y la eficiencia en el uso de los recursos y la efectividad en el logro de los resultados, para lo cual es necesario diseñar una serie de medidas y métodos de trabajo que permitan sistematizar las labores del personal involucrado y conseguir los objetivos antes señalados.

Lo indicado para el Subsistema de Presupuesto es aplicable para el resto de subsistemas que conforman el SIMAFAL, como son el de Tesorería, Crédito Público, Contabilidad y Control y Auditoría, así como para el resto de subsistemas adjetivos y lo más importante los sistemas sustantivos operados en cada institución pública.

### **Alcance del Sistema de Control y Auditoría**

Los aspectos presentados confirman la perspectiva global del sistema de control y auditoría, conformado por los subsistemas de control interno (control previo, concurrente y posterior) ejercido por la administración de cada entidad pública y de control externo (auditoría independiente) ejecutado por las ISA's y las firmas privadas de auditoría contratadas para prestar servicios en las entidades públicas.

En consecuencia, no existen limitaciones para el ejercicio del control y la auditoría en los sistemas que conforman el SIMAFAL y el resto de actividades adjetivas ejecutadas por las instituciones públicas. Sin embargo, el aspecto de mayor relevancia actual es el control y la auditoría de los sistemas sustantivos desarrollados por las instituciones públicas, los mismos que están integrados en el alcance del Sistema de Control y Auditoría.

El diseño de los subsistemas de control interno constituye el fundamento o la base estructural para el ejercicio eficiente, eficaz y económico del control interno gerencial y de la auditoría independiente aplicada por las ISA's.

### III. SUBSISTEMA DE CONTROL INTERNO

La concepción moderna del término control interno, denominado por el SIMAFAL como el Subsistema de Control Interno, involucra prácticamente todas las actividades desarrolladas por una entidad u organismo, ya que se diseña, aplica y evalúa periódicamente, con referencia a las actividades operativas, administrativas y financieras proyectadas y ejecutadas.

Sin embargo, el origen y desarrollo del término control interno es parte de la evolución que ha tenido la profesión de la Contaduría Pública. Como una de las responsabilidades de la auditoría financiera se evalúa el subsistema de control interno relacionado con el examen de los estados financieros presentados por un organismo público o privado. La Codificación de Normas y Procedimientos de Auditoría aprobada por el Instituto Americano de Contadores Públicos, en 1972, define al control interno:

*El control interno comprende el plan de organización, todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas en el negocio, para proteger sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia en las operaciones y estimular la adhesión a las prácticas ordenadas por la gerencia. Posiblemente esta definición es más amplia que el significado que a veces se le atribuye al término. Reconoce que un "Sistema" de control interno se proyecta más allá de aquellas cuestiones que se relacionan directamente con las funciones de los departamentos de contabilidad y financieros.*

Bajo la definición indicada el enfoque del subsistema de control interno incluye a toda la entidad, considera todas sus unidades administrativas sin excepción alguna y todas las actividades, sean operativas, administrativas o financieras. Se puede decir que orienta su acción a los sistemas o actividades sustantivos ejecutados por las instituciones públicas, reconociendo la incidencia y el apoyo que representan las actividades adjetivas que complementan el eficiente funcionamiento de una entidad y permiten el logro de los objetivos institucionales.

Esta misma definición fué adaptada a las actividades realizadas por la administración pública. Es así que una definición similar fué aprobada por el VIII Congreso Internacional de Organismos Superiores de Control, INCOSAI, realizado en Madrid, España en 1974; la misma que fue compilada en la Declaración de Lima, en 1977 cuando se realizó el IX INCOSAI, la misma que ha sido ampliamente divulgada en las dos últimas décadas.

#### A. ADMINISTRACIÓN FINANCIERA Y SUBSISTEMA DE CONTROL INTERNO

El Subsistema de Control Interno comprende los procedimientos de control previo, control concurrente y control posterior (auditoría interna), diseñados,

implantados y evaluados por la propia administración de las entidades públicas. Es aplicable a las actividades financieras públicas:

Sistema de administración financiera:

- Subsistema de Presupuesto
- Subsistema de Tesorería
- Subsistema de Crédito Público
- Subsistema de Contabilidad

Sistema de control y auditoría:

- Subsistema de Control Interno
- Subsistema de Auditoría Externa

Cada uno de los sistemas y subsistemas que conforman el SIMAFAL necesita del diseño, implantación y evaluación de un subsistema de control interno, relacionado principalmente con los procedimientos de control previo y de control concurrente, para verificar la propiedad, corrección, exactitud y legalidad de las operaciones, actividades o transacciones autorizadas, registradas, controladas e informadas por cada subsistema de la administración financiera, control y auditoría.

El control posterior, ejecutado por la auditoría interna como parte integrante del subsistema de control interno, debe diseñarse a nivel institucional de tal manera que una sola unidad de auditoría interna ejecute el estudio de los subsistemas que conforman la administración financiera, control y auditoría. Para el caso, el Ministerio de Finanzas o de Hacienda, debe disponer de una sola unidad de auditoría interna que estudie o evalúe las actividades realizadas en los subsistemas de Presupuesto, Tesorería, Crédito Público y Contabilidad.

Por otra parte, la ISA, ejecutora del subsistema de Auditoría Externa mediante la auditoría independiente, también debe organizar su unidad de auditoría interna para que evalúe el cumplimiento de los procedimientos operativos, administrativos, financieros y legales incluidos en diseño del subsistema de control interno e incluirá elementos tales como: las normas de auditoría de general aceptación aplicables al sector público, el manual de procedimientos de auditoría, el reglamento orgánico y funcional y otros documentos de la institución.

Además, el subsistema de control interno es aplicable en el resto de sistemas adjetivos y sustantivos llevados a cabo por las entidades públicas, como los siguientes:

Sistemas Adjetivos

- Planificación operativa de las actividades
- Organización institucional
- Administración de los recursos humanos

- Control y administración de bienes y materiales
- Registro de los costos de producción de bienes y servicios

#### Sistemas Sustantivos:

- Proceso de producción de bienes y servicios, de acuerdo con los objetivos de cada institución
- Prestación de servicios o entrega de los bienes a los usuarios

En la práctica, el control interno debe estar definido en los documentos que guían al personal operativo, administrativo y financiero en la ejecución de las actividades o transacciones propias de la institución.

Por lo expuesto, el subsistema de control interno es muy amplio y está ligado a prácticamente todas las actividades realizadas por las entidades públicas. Como en éstas, la actividad es eminentemente reglada por las disposiciones legales y reglamentarias y los normativos técnicos son la base conceptual del subsistema; pues, el diseño de los procedimientos debe sujetarse a las normas establecidas al ser preparados y luego aplicados.

#### **El control interno y el Subsistema de Presupuesto**

En las últimas décadas el Subsistema de Presupuesto se ha constituido en la principal herramienta para la administración financiera y el control de los recursos monetarios del Estado, habiéndose desarrollado un proceso que inicia en la programación y culmina con la liquidación del presupuesto cada año.

La importancia que ha tomado el Subsistema de Presupuesto ha hecho imprescindible el diseño e implantación de un subsistema de control interno lo suficientemente desarrollado para garantizar la propiedad, corrección, exactitud y legalidad de las transacciones financieras programadas, ejecutadas, controladas, informadas y evaluadas, de acuerdo con los objetivos previstos en la planificación y las políticas dictadas.

El control interno funciona adecuadamente, como parte integrante del Subsistema de Presupuesto, mediante el desarrollo, definición y aplicación de una serie de principios, métodos, procedimientos y prácticas que guían la ejecución de las actividades por parte de los responsables del manejo presupuestario. Como se manifestó anteriormente el Subsistema de Control Interno debe estar contenido en los manuales de procedimientos que permiten poner en práctica las disposiciones legales, los principios y las normas técnicas.

La disponibilidad de un manual de procedimientos de presupuesto debidamente coordinado e integrado con el resto de subsistemas que conforman el SIMAFAL, constituye la base para la existencia y aplicación del Subsistema de Control Interno en la ejecución del Subsistema de Presupuesto de las instituciones públicas.

Ejemplos sobre los procedimientos de control previo al compromiso y al desembolso incluidos en el proceso de ejecución de las actividades y transacciones presupuestarias son los siguientes:

- Determinar la propiedad de la operación o inversión propuesta, verificando si está directamente relacionada con la misión de la entidad o uno de sus programas previamente aprobados
- Establecer la conformidad con el presupuesto aprobado y la disponibilidad de fondos no comprometidos
- Determinar la conformidad con el presupuesto aprobado y la disponibilidad de fondos para liquidar la obligación.

### **El Control Interno y el Subsistema de Tesorería**

El manejo de los recursos disponibles en efectivo o depositados en los bancos tradicionalmente han merecido la aplicación de una serie de procedimientos de control interno debido a su alto grado de liquidez. Por lo tanto, el Subsistema de Control Interno diseñado y aplicado para el manejo de los limitados o escasos recursos financieros del Estado, requiere la definición de una serie de procedimientos relacionados con la programación, el registro, la información oportuna (diaria) y el control de los recursos disponibles y de las obligaciones pendientes.

Los procedimientos de control previo y concurrente diseñados para aplicarlos en la ejecución de las transacciones del Subsistema de Tesorería deben tener características que promuevan la agilidad en el flujo de las operaciones y a la vez el control apropiado de los recursos disponibles. La conciliación diaria de los registros de la entidad con los estados de las cuentas corrientes entregadas por el banco, es uno de los procedimientos de control interno que requiere ser aplicado en forma permanente y mantener la cualidad de oportunidad.

La aplicación de procedimientos de control previos al ingreso de las recaudaciones por tributos, tasas, derechos y contribuciones es importante para asegurar primer lugar la existencia de la obligación y en segundo la recaudación de los valores exigibles a todos los contribuyentes. En consecuencia, el Subsistema de Tesorería es responsable de la recaudación de fondos y de su programación, custodia y manejo.

El control interno para el Subsistema de Tesorería debe estar fundamentado en las disposiciones legales, en los normativos técnicos y en una guía para la aplicación de los procedimientos y prácticas que constituye el manual de procedimientos del subsistema; el mismo que debe estar totalmente coordinado e integrado con el resto de elementos que conforman el SIMAFAL.

La ausencia del manual de procedimientos constituye una característica que permite identificar el limitado desarrollo de cualquiera de los subsistemas que

conforman la administración financiera, control y auditoría; por lo tanto, en el caso del Subsistema de Tesorería es necesario estructurar, preparar, aprobar, aplicar y ajustar periódicamente dicho manual.

El diseño y funcionamiento del Subsistema de Tesorería debe contemplar la aplicación de procedimientos de control previo, tanto al desembolso como al ingreso, por cuanto debe cumplir las responsabilidades de recaudación y el pago de las obligaciones pendientes; algunos ejemplos de controles previos se presenta a continuación:

- Revisión y mantenimiento actualizado de una base de datos de los contribuyentes potenciales (sujetos pasivos)
- Revisión de los documentos que evidencian la obligación tributaria, al ser emitidos
- Revisión y análisis de los informes sobre la determinación de los tributos a ser recaudados
- Revisar la documentación de soporte para el pago de las obligaciones o la entrega de las asignaciones
- Identificar clara y documentadamente a los beneficiarios de los desembolsos realizados
- Verificar la existencia de disponibilidades suficientes para cubrir los desembolsos;
- Emisión de cheques nominales sólo para ser depositados, si es el caso

### **Control Interno y el Subsistema de Crédito Público**

El Subsistema de Crédito Público es otro elemento del SIMAFAL que ha demostrado tener características y propósitos propios, motivo por el cual requiere de un Subsistema de Control Interno aplicable a las transacciones específicas que realiza. El registro y control de la deuda externa y de la deuda interna del país o de las instituciones públicas son aspectos significativos que ameritan un manejo técnico y un control permanente de las operaciones.

De manera similar a los otros subsistemas, el control interno en el Subsistema Crédito Público está evidenciado en las disposiciones legales, los normativos técnicos y las prácticas y procedimientos utilizados para el manejo de las transacciones. La sistematización y el ordenamiento de los procedimientos de operación, que incluye las prácticas de control previo y concurrente, deben estar documentadas formalmente en un manual de procedimientos que constituye una guía para el personal operativo y la principal fuente de información para el registro, control e información oportunos.

La definición del Crédito Público como uno de los subsistemas que conforman el SIMAFAL, se basa en la disponibilidad de principios, metodologías y prácticas para procesar la información y presentar informes sobre los resultados de las operaciones y las condiciones financieras de las transacciones procesadas en forma periódica; las mismas que deben sistematizar el procesamiento, registro, control e información a obtenerse mediante el diseño y aplicación de un subsistema control interno específico.

En la década de los años 80, principalmente el crédito público externo adquirió representatividad debido a la línea de endeudamiento agresivo en que entraron la mayoría de los países de América Latina. En cambio, a finales de la década el endeudamiento interno ha tomado importancia para financiar las operaciones corrientes y a corto plazo. Integradas las dos situaciones el crédito público se constituye en uno de los principales elementos de la administración financiera pública.

Prácticamente todos los países han superado los límites razonables del endeudamiento, lo que demuestra limitados o inexistentes procedimientos de control interno previo al compromiso o la falta de observación de los procedimientos establecidos.

### **Control Interno y el Subsistema de Contabilidad**

El Sistema de Contabilidad es calificado como el "Sistema Integrador" en el desarrollo del SIMAFAL; sin embargo, es dependiente de la información procesada a nivel de detalle por los otros subsistemas que conforman la administración financiera del Estado o de una institución pública y son: el Presupuesto, la Tesorería y el Crédito Público.

Además de la cualidad integradora, el Subsistema de Contabilidad tiene dos funciones principales:

- El control de los recursos propiedad del Estado o de las instituciones públicas
- La información periódica sobre los resultados de operación y la situación financiera del Estado o de las instituciones públicas.

Manteniendo el criterio antes enunciado, es necesario el diseño y aplicación del Subsistema de Control Interno para el adecuado funcionamiento del Subsistema de Contabilidad; éste último está conformado por una serie de criterios ampliamente desarrollados, como son los principios de contabilidad generalmente aceptados, los métodos de contabilización, el contenido y la forma de presentación de la información financiera, las disposiciones legales y normativas técnicas promulgados, entre otros aspectos; condiciones que lo han calificado como una disciplina profesional y que son el fundamento para el diseño del control interno de la Contabilidad.

Por consiguiente, el Subsistema de Control Interno aplicable al de Contabilidad inicialmente debe conformarse por los principios, métodos, prácticas y procedimientos utilizados en el procesamiento de las transacciones financieras, los que deben estar descritos y desarrollados en un manual de procedimientos contables para el Estado o para las instituciones públicas individuales, de acuerdo con sus características propias.

Los criterios de coordinación y la oportunidad en la presentación de la información financiera por los otros subsistemas que integran el SIMAFAL, permite el funcionamiento eficiente del Subsistema de Contabilidad específicamente, y de la administración financiera pública en conjunto. La condición integradora definida necesita que los otros subsistemas mantengan el registro detallado y produzcan información resumida para integrarla globalmente en los informes financieros periódicos que presenta el Subsistema de Contabilidad.

El establecimiento de plazos máximos para la presentación de la información que debe ser integrada es necesaria y debe ser establecida por disposición legal, bajo la responsabilidad de cada subsistema, de tal manera que a un nivel de autoridad establecido en las disposiciones legales corresponda un nivel de responsabilidad equivalente, respecto a la obligación de informar. Por otra parte, la responsabilidad de mantener la documentación que respalda o que sustenta las transacciones realizadas, revisadas y registradas también debe establecerse a nivel de cada subsistema.

El Subsistema de Control Interno debe contemplar la necesidad de emitir informes periódicos, sean mensuales, trimestrales, semestrales y anuales, además de algunos informes imprevistos solicitados por las autoridades competentes. El incumplimiento en la presentación oportuna de la información por uno de los subsistemas no debe constituir impedimento para presentar la información global; sin embargo, debe incluirse una nota explicativa sobre el particular, cuando sea necesario.

La responsabilidad que asume el Subsistema de Contabilidad respecto a las funciones de control e información integrada, amerita la asignación de un nivel de autoridad elevado en el manejo de la administración financiera del Estado o de las instituciones públicas en general y de la administración del Subsistema de Contabilidad en particular. La ausencia de un nivel de autoridad recíproco con la responsabilidad asignada, disminuye totalmente las posibilidades para que el subsistema funcione de manera adecuada, eficiente e integralmente.

La disponibilidad del manual de procedimientos del Subsistema de Contabilidad es el fundamento para el buen funcionamiento del Subsistema de Control Interno en esta área y posibilita la coordinación e integración con los otros elementos del SIMAFAL.

## Control Interno y el Sistema de Control y Auditoría

De manera similar a lo señalado para el Sistema de Administración Financiera, es necesario el diseño de un Subsistema de Control Interno para aplicar los procedimientos de control previo y control concurrente en la ejecución de las actividades de auditoría interna y de auditoría externa que garanticen la propiedad, corrección, exactitud y legalidad de las actividades.

Las funciones de auditoría en general y las de auditoría externa e interna, específicamente, se han desarrollado al amparo de la Contaduría Pública, disciplina que ha emitido criterios y estándares de aplicación obligatoria para el ejercicio profesional de la auditoría por parte de los Contadores Públicos. Las normas de auditoría de general aceptación constituyen los principios básicos a los que deben sujetarse todos los profesionales en el ejercicio de sus actividades y se han constituido en los fundamentos para el diseño y desarrollo técnico de las actividades de auditoría en el sector público, en las dos últimas décadas.

Tanto la auditoría interna como la auditoría externa requieren del diseño y aplicación de un manual de procedimientos, como uno de los principales elementos para el ejercicio de la auditoría con características de eficiencia y efectividad, así como de las normas de auditoría de general aceptación, las normas técnicas, los procedimientos de aplicación obligatoria, las técnicas desarrolladas y una metodología uniforme para sistematizar el trabajo, constituyen gran parte el Subsistema de Control Interno que debe ser preparado y aplicado por los funcionarios responsables de la administración de la auditoría. Debe considerarse como elementos importantes los aspectos de orden gerencial, principalmente la planificación institucional, la organización interna, la dirección y control de las actividades, la información y comunicación de los resultados y el control de calidad.

El subsistema de Control Interno diseñado y aplicado en las actividades realizadas de las unidades de auditoría interna y las ISA's tiene mucha importancia, debido a que deben constituirse en los esquemas modelos para el resto de sistemas adjetivos y sustantivos de las entidades del sector público. Por lo tanto, la disponibilidad de un manual de procedimientos de auditoría que defina la metodología de trabajo a realizar, constituye la principal herramienta que guía y orienta a los profesionales y es el principal elemento para evaluar la calidad de los servicios ofrecidos y entregados.

En general, para todos los subsistemas que conforman el SIMAFAL es un requisito básico la disponibilidad de un manual de procedimientos para consulta y guía en la ejecución de las transacciones, actividades y operaciones de orden financiero, administrativo y operativo, como un elemento fundamental requerido por el Subsistema de Control Interno establecido al interior de cada uno de los sistemas analizados.

La Organización Internacional de Entidades Superiores de Auditoría, INTOSAI, en el VIII Congreso Mundial celebrado en Madrid, España en 1974 definió el Control Interno de la siguiente manera: <sup>1</sup>

*Consiste en el plan de organización y el conjunto de métodos y medidas adoptados en una entidad, con el objeto de salvaguardar sus recursos, verificar la precisión de la información financiera y administrativa, promover la adhesión a las políticas prescritas y promover el cumplimiento de las metas y objetivos programados.*

Esta definición es similar a la difundida por el IACPA en las declaraciones sobre normas de auditoría, SAS, publicadas en 1949, la misma que se encuentra vigente y es aplicable tanto en el sector público como en el privado, cuando se realizan las funciones de auditoría profesional.

## B. PROPÓSITOS DEL SUBSISTEMA DE CONTROL INTERNO

El desarrollo y la aplicación del Subsistema de Control Interno en los dos sistemas componentes del SIMAFAL, y otros sistemas sustantivos y adjetivos ejecutados por las instituciones de la administración pública se ha demostrada claramente. Esta condición se ratifica al identificar los propósitos conceptuales del subsistema de control interno de una organización, que son los siguientes: <sup>2</sup>

- *Salvaguardar sus recursos*
- *Verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa*
- *Promover la eficiencia en las operaciones*
- *Estimular la observación de la política prescrita y lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados*

Es evidente que los propósitos han sido tomados del concepto presentado sobre el subsistema de control interno, en consecuencia son aplicables totalmente a las actividades desarrolladas por los subsistemas que conforman la administración financiera, control y auditoría en las instituciones del sector público.

Por otra parte, los propósitos del subsistema de control interno, son aplicables a otros subsistemas sustantivos y adjetivos que ejecutan las instituciones públicas.

---

<sup>1</sup> Instituto Latinoamericano y del Caribe de Ciencias Fiscalizadoras; Boletín de Políticas Operativas y Técnicas; Quito-Ecuador, febrero de 1977.

<sup>2</sup> Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional para el Sector Público, ILACIF, Tercera Edición, 1981, Bogotá-Colombia.

## Salvaguardar los Recursos Institucionales

Los recursos humanos, financieros, materiales, tecnológicos y de tiempo que disponen las instituciones que conforman el sector público son importantes y están constituidos por un número significativo de unidades. Como ejemplos: los funcionarios y servidores de la administración pública representan varias decenas de miles y en casos varios centenares de miles; los presupuestos y las inversiones realizadas, los bienes propiedad del Estado y la tecnología desarrollada por las entidades públicas representan la utilización de muchos miles de millones de pesos; los que necesitan ser controlados cuanto menos respecto a su uso y destino.

Los subsistemas de Presupuesto, Tesorería, Crédito Público y Contabilidad tienen una responsabilidad compartida en la salvaguarda de los recursos de las instituciones de la administración pública, por las siguientes funciones generales que realizan en forma permanente:

- Programar los ingresos que recibirá el Estado
- Presupuestar los gastos para el pago de: remuneraciones, adquisición de bienes y materiales, servicios públicos, amortización de la deuda y otros imprevistos
- Registrar y controlar la ejecución presupuestaria
- Recaudar los impuestos y distribuirlos de acuerdo con la programación y las prioridades establecidas
- Procesar los créditos internos y externos para financiar las obras de las instituciones públicas y del Estado
- Verificar la correcta utilización de las inversiones financiadas con créditos internos o externos
- Registrar y controlar de manera individual los créditos obtenidos
- Definir los procedimientos de registro para el control de los bienes y las inversiones realizadas
- Registrar de manera oportuna los bienes y las inversiones propiedad de las instituciones públicas y del Estado, entre otras

La salvaguarda de los recursos institucionales es un propósito para el cual se han establecido una serie de procedimientos reglamentarios y normativos detallados, relacionados con la adquisición, utilización, mantenimiento, reparación, registro y venta de los bienes y materiales. De manera similar, en el caso de los recursos humanos existen dispositivos legales y reglamentarios dirigidos a la adecuada selección, capacitación y evaluación de los profesionales, técnicos y administrativos. También para el manejo de los recursos financieros se han dictado disposiciones legales y reglamentarias relacionadas con el depósito, la custodia y la inversión de los fondos manejados por las instituciones públicas.

En resumen, el propósito del subsistema de control interno dirigido a la salvaguarda de los recursos del Estado es de total aplicación en los sistemas y

subsistemas que conforman la administración financiera, control y auditoría, y además de otros sistemas sustantivos y adjetivos, mediante los procedimientos de control previo, concurrente y posterior (aplicado por la auditoría interna).

### **Verificar la exactitud y veracidad de la información financiera y administrativa**

Un análisis similar al anterior se puede realizar respecto a la aplicación del propósito relativo a la veracidad y exactitud de la información financiera y administrativa de las instituciones; pero es necesario resaltar y adicionar los reportes relacionados con las actividades operativas o técnicas que desarrollan las entidades públicas. A manera de ejemplo: el subsistema de control interno debe asegurar la veracidad y exactitud la información sobre los servicios prestados o los bienes públicos construidos en un período de tiempo, presentando los resultados en cantidades o volúmenes de acuerdo con el tipo de operación, situación que permite costear globalmente las unidades producidas.

La veracidad y la exactitud de la información se logra mediante la aplicación de los principios de control interno, a través de la segregación de funciones de carácter incompatible, definiendo funciones específicas, estableciendo procedimientos de verificación automática y asignando la responsabilidad por la documentación de las operaciones técnicas, de manera similar a lo que se hace con las transacciones financieras y administrativas. Adicionalmente, el propósito señalado se consigue mediante la aplicación de procedimientos de control previo y concurrente integrados en las actividades realizadas por las unidades operativas.

La veracidad y la exactitud de la información financiera y administrativa está vinculada de manera estrecha con los subsistemas que integran el SIMAFAL, propósito que debe considerarse en el diseño de los procedimientos de control interno para las actividades ejecutadas por el Presupuesto, la Tesorería, el Crédito Público y la Contabilidad. Una característica adicional que debe considerar el subsistema es la oportunidad de la información producida para la utilización de los niveles directivos y ejecutivos de las entidades.

Por lo general, los informes financieros reportan el monto de los recursos gastados o utilizados por una entidad, un programa o una actividad importante, pero es necesario complementarlos con la cantidad de servicios prestados o bienes producidos, de ser posible en forma comparativa con períodos anteriores similares para que los niveles directivos estén cabalmente informados.

### **Promover la eficiencia en las operaciones**

La palabra eficiencia ha sido definida como:<sup>3</sup> *Rendimiento efectivo sin desperdicio innecesario.*

---

<sup>3</sup> Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público, Tercera edición 1981, ILACIF, Bogotá-Colombia.

El propósito del subsistema de control interno, en consecuencia, es promover el rendimiento efectivo de las instituciones, programas o actividades importantes, sin el desperdicio de los recursos asignados para el cumplimiento de sus metas y objetivos.

Bajo el esquema planteado, el propósito de promover la eficiencia en las operaciones de los sistemas sustantivos y adjetivos, y de los subsistemas que conforman el SIMAFAL tiene una amplia aplicación. No obstante, los principales criterios que permiten promover el rendimiento efectivo en las instituciones deben estar contenidos en el diseño del sistema, que incluyen los procedimientos de control previo, concurrente y posterior, así como la aplicación de criterios técnicos que permiten desenvolver ágilmente las operaciones, actividades y transacciones para cumplir con los objetivos institucionales.

Los subsistemas de Presupuesto, Tesorería, Crédito Público y Contabilidad deben constituirse en ejemplos de eficiencia en el cumplimiento de sus obligaciones y en la consecución de las metas y objetivos propuestos. También el subsistema de Control Externo ejecutado por la ISA debe cumplir con dicha característica y difundirla ampliamente.

#### **Estimular la observancia de la política prescrita, y lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados**

La política prescrita constituye la guía general a seguir para cumplir con el enfoque establecido por el nivel superior de la institución para ejecutar las operaciones, que están orientadas hacia el cumplimiento de las metas y objetivos programados al iniciar las actividades de un período o un ciclo de operaciones.

El Subsistema de Control Interno diseñado para el funcionamiento de la entidad debe contener criterios que estimulen seguir el enfoque definido por la alta administración, mediante la definición por escrito de las políticas, las que deben ser ampliamente divulgadas entre el personal operativo, administrativo y financiero y de ser necesario incluirlas como parte de los manuales de procedimiento preparados para cada sistema o subsistema.

El documento que contiene el SIMAFAL ha definido varias políticas que determinan su enfoque. Por lo tanto, el Subsistema de Control Interno debe establecer los mecanismos necesarios para estimular al personal ejecutor de los Sistemas de Administración Financiera y de Control y Auditoría para observar dichas políticas. Una manera de lograrlo es mediante la ejecución de seminarios, talleres u otro tipo de reuniones para discutir el enfoque y luego divulgar su contenido para guiar las actividades del personal.

El término "efectividad" o eficacia ha sido definido así: <sup>4</sup> *Efectividad - logro de metas y objetivos programados.*

Para el logro de las metas y objetivos programados se requiere una etapa de divulgación y discusión en los diferentes niveles de la organización. Es conveniente que en el diseño del subsistema de control interno se integren los procedimientos para consolidar la participación del recurso humano en la consecución de las metas y objetivos. El recurso humano constituye el elemento dinámico del subsistema de control interno, el cual aplica el control previo, concurrente y posterior; realiza las actividades operativas, administrativas y financieras; y constituye el fundamento para el correcto funcionamiento de las instituciones, programas y actividades importantes del sector público.

En resumen, los propósitos del subsistema de control interno están orientados a la consecución de una administración institucional eficiente, efectiva y económica. Dentro de la administración institucional, el control interno requiere un Sistema de Administración Financiera, Control y Auditoría también eficiente, efectivo y económico; considerando los aspectos de orden financiero, administrativo y operativo.

### C. CONTROL INTERNO FINANCIERO

El desarrollo del subsistema de control interno se inicia con los criterios y procedimientos incluidos en la realización de las actividades contables, los que se han ido ampliando a las actividades administrativas y, en la actualidad, las operativas.

Con referencia exclusiva a los aspectos de orden financiero de las instituciones públicas, el subsistema de control interno ha sido ampliamente desarrollado e involucra a los subsistemas de Presupuesto, Tesorería, Crédito Público y Contabilidad, que constituyen de manera integrada el Sistema de Administración Financiera de la administración pública.

Específicamente, el control interno financiero ha sido definido en los siguientes términos:<sup>5</sup>

*El control interno financiero comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que conciernen a la custodia de los recursos, así como la verificación de la exactitud y confiabilidad de los registros e informes financieros.*

---

<sup>4</sup> Instituto Latinoamericano y del Caribe de Instituciones Fiscalizadoras, Manual Latinoamericano página 234.

<sup>5</sup> Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público, op. cit.; página 122.

Si se relaciona la definición citada con los propósitos del subsistema de control interno antes analizados, claramente se identifica que los dos primeros están incluidos en la definición del control interno financiero y constituyeron el fundamento inicial para el desarrollo global del control interno.

Es difícil realizar una separación exacta entre lo que constituye el control interno financiero y el control interno administrativo; sin embargo, la definición pretende seccionar los aspectos relacionados exclusivamente con la administración financiera. Por lo tanto, el plan de organización se refiere al área financiera conformada generalmente por las actividades de presupuesto, tesorería, crédito público y contabilidad.

De manera similar, los procedimientos establecidos y los registros mantenidos para la custodia y control de los recursos humanos, materiales, tecnológicos y de tiempo, así como los informes financieros requeridos para su adecuado manejo, están relacionados con el área financiera; sin embargo, existen varios aspectos referidos a las actividades administrativas como los recursos humanos, la organización institucional y otros que tienen que ver con las actividades técnicas u operativas de las entidades, como el control y manejo de los materiales y los recursos tecnológicos, el proceso productivo, la prestación de servicios o la venta de productos, de acuerdo con las actividades específicas de cada institución pública.

El control interno financiero ha experimentado un desarrollo técnico importante debido a la investigación y aplicación de varias metodologías de trabajo para la custodia de los recursos y para verificar la exactitud y confiabilidad de los registros contables y presupuestarios, y de los informes financieros producidos por los diferentes subsistemas que conforman la administración financiera. Muchos ejemplos en este sentido se puede presentar, como son: los métodos para el reconocimiento y registro de las transacciones financieras, los sistemas de registro que se pueden utilizar, los métodos definidos para el registro y control de los recursos materiales, los métodos para el registro y amortización de los activos fijos institucionales, los métodos para la capitalización y amortización de los activos y pasivos diferidos, los requerimientos básicos para la presentación de informes financieros, la utilización de criterios de comparación en la presentación de la información financiera, la utilización de notas aclaratorias sobre aspectos y partidas importantes de los informes financieros, la inclusión de información financiera complementaria como parte de los informes financieros, entre los más importantes.

Además, cada institución incluye en el sistema de control interno financiero una serie de pasos, prácticas y procedimientos para aplicar el control interno previo y el control interno concurrente de las transacciones financieras realizadas, en los subsistemas componentes de la administración financiera pública.

En términos generales, lo expresado demuestra la serie de criterios y condiciones técnico-financieras que requieren definirse para el funcionamiento adecuado del control interno financiero, el mismo que debe estar diseñado de manera integrada

dentro del sistema de control interno institucional que incluye las actividades administrativas y operativas de cada organización.

El control interno financiero a ser diseñado debe describir las funciones y responsabilidades de cada subsistema que conforma la administración financiera, y que en resumen define el plan de organización del área financiera; establecer los procedimientos y métodos de trabajo a utilizar para el registro y custodia de los recursos institucionales y definir las prácticas que permitan asegurar la exactitud y la confiabilidad de la información financiera producida por los subsistemas de Presupuesto, Tesorería, Crédito Público y Contabilidad.

#### **D. CONTROL INTERNO ADMINISTRATIVO O GERENCIAL**

El siguiente paso en el desarrollo del control interno constituyó el calificado como administrativo o gerencial, utilizando los criterios definidos en los principios de control interno y de la teoría administrativa.

El control interno administrativo es definido de la siguiente manera: <sup>6</sup>

*El control interno administrativo comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que conciernen a los procesos de decisión que llevan a la autorización de las transacciones y actividades por parte de la gerencia, de manera que fomenta la eficiencia de las operaciones, la observancia de la política prescrita y el logro de las metas y objetivos programados.*

Es innegable que el control interno administrativo o gerencial involucra el control interno financiero; pues, las decisiones a que llega la administración superior o la gerencia, se fundamenta en los informes que sobre las actividades sustantivas y adjetivas producen las unidades operativas de la organización.

El diseño global del sistema de control interno administrativo incluye el plan de organización institucional, identificando los diferentes niveles jerárquicos, las funciones y las responsabilidades de las unidades administrativas, las relaciones principales para efectos de la coordinación de actividades, la dependencia jerárquica y la autoridad delegada, entre otros aspectos. Cabe insistir que las unidades financieras, administrativas y operativas representadas por sus niveles superiores se incluyen en dicho plan de organización.

Los procedimientos y registros que conciernen al proceso decisorio para autorizar las operaciones por parte de la administración superior se relacionan con aspectos globales u operaciones excepcionales, de acuerdo con los criterios de importancia previamente establecidos. Los procedimientos de rutina diseñados como parte de las actividades financieras y operativas presentan como resultado informes resumidos sobre los aspectos operativos y financieros, que se constituyen en la

---

<sup>6</sup> Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público, op. cit., página 123.

base para la toma de decisiones por los niveles gerenciales, de acuerdo con las funciones y responsabilidades establecidas en el plan de organización institucional.

Las decisiones tomadas por la administración superior basadas en el sistema de control interno administrativo diseñado, el cual se nutre de la información procesada en los niveles operativos, administrativos y financieros, debe orientarse a fomentar la eficiencia, a observar la política prescrita y a lograr las metas y objetivos programados, en el desarrollo de las actividades de la institución.

La información no financiera, que se puede denominar información operativa de la institución, tiene una importancia significativa en el diseño y aplicación del control interno gerencial o administrativo, debido a que los informes de rendimiento o producción institucional, los análisis estadísticos sobre la prestación de servicios o la producción de bienes, la estructura de costos y su evolución en los últimos años, los resultados de los controles de calidad aplicados, entre otros, permiten la comunicación directa sobre la proyección que tiene la institución y facilita la toma de decisiones respecto al fomento de la eficiencia, la observancia de la política y el logro de las metas y objetivos programados.

La característica de oportunidad de la información operativa para la toma de decisiones por parte de la alta administración constituye un requisito similar al planteado para la información financiera, en cuanto a la salvaguarda de los recursos institucionales y a la exactitud y veracidad de la información incluida en dichos reportes; los mismos que deben sujetarse a procedimientos de control posterior por parte de la auditoría interna y posiblemente de la auditoría externa.

De los aspectos analizados la información sobre las operaciones realizadas por las instituciones públicas como base para la toma de decisiones es fundamental, posiblemente más relevante que la información financiera con fines de control interno. Esta situación permite plantear una tercera alternativa del control interno, que se lo puede denominar el control interno operativo o del proceso productivo, el que se relaciona con el plan de organización y los procedimientos, prácticas y registros que conciernen al proceso productivo y a la exactitud y confiabilidad de los informes que contienen los resultados de las operaciones técnicas de la institución.

De acuerdo con el tipo de actividades que desarrolla cada institución pública, será necesario diseñar los procedimientos de control interno sobre las operaciones, definiendo criterios básicos que se integren posteriormente entre las actividades financieras, administrativas y operativas. A manera de ejemplo, la ISA de un país latinoamericano tiene como función principal o actividad sustantiva realizar auditorías a las instituciones que son parte de la administración pública (actividad operativa), también adquiere materiales, contrata personal, define una estructura organizativa (actividad administrativa), además realiza pagos al personal, a los proveedores, a las empresas de servicios y mantiene un sistema de registro y control de las actividades operativas, administrativas y financieras (actividad financiera) y por último maneja, administra o gerencia la institución, autorizando operaciones, delegando autoridad, aprobando operaciones importantes, conociendo

informes y tomando decisiones para fomentar la eficiencia y lograr las metas y objetivos programados, de acuerdo con el enfoque institucional definido en las políticas establecidas y las disposiciones legales pertinentes.

Similar análisis se puede realizar con el resto de instituciones públicas, identificando la siguiente clasificación de las actividades que se relacionan con el control interno:

- Financieras
- Administrativas
- Operativas (técnicas)

Por lo regular, la importancia de los recursos humanos, financieros, materiales, tecnológicos y de tiempo a ser invertidos o utilizados deben concentrarse en las actividades operativas, las cuales determinan el nivel de rendimiento de la institución. Conceptualmente, se considera que entre el 70 y el 80 por ciento de los recursos deben destinarse a los aspectos operativos para llegar a niveles adecuados de eficiencia y efectividad en la administración de las entidades.

También desde el punto de vista conceptual, los recursos utilizados o invertidos en la ejecución de las actividades financieras y administrativas de una institución pública deben cubrir entre el 20 y el 25 por ciento del total, para calificar de eficientes y efectivas estas actividades.

El control interno gerencial utiliza menos recursos en monto y en número; sin embargo, es el más importante debido a su enfoque y la significatividad que tiene la toma de decisiones para fomentar la eficiencia y lograr las metas y objetivos programados a nivel institucional y de las áreas financiera, administrativa y operativa de la organización. Conceptualmente, los recursos invertidos no deberían exceder del 5 por ciento del total utilizado por la entidad.

Lo expuesto, requiere el diseño de un subsistema de control interno institucional, considerando la definición de control interno presentada, con base en un análisis detenido de la estructura organizativa de toda la entidad; la fijación clara de sus objetivos; la integración de unidades financieras, administrativas y operativas eficientes y debidamente dirigidas, coordinadas e integradas; y el establecimiento de un sistema de información interna que permita el control automático de la producción y la toma de decisiones gerenciales para fomentar la eficiencia y lograr las metas y objetivos programados, en los diferentes niveles de la organización.

En resumen, el subsistema de control interno constituye la columna vertebral de las instituciones, abarca las actividades financieras, administrativas, operativas (técnicas) y gerenciales, y permite operar de manera eficiente, efectiva y económica a las entidades públicas. Por lo tanto, el diseño, aplicación y evaluación permanente del subsistema de control interno es un proceso continuo y obligatorio. Llegar a la utilización de los recursos humanos, financieros,

materiales, tecnológicos y de tiempo de acuerdo con los estándares definidos, en parte es una demostración del funcionamiento eficiente, efectivo y económico de una entidad, unidad administrativa, programa o actividad importante del sector público.

## **E. RESPONSABILIDAD DEL CONTROL PREVIO AL COMPROMISO Y AL DESEMBOLSO**

El diseño, aplicación y evaluación constante del subsistema de control interno institucional es responsabilidad directa de las máximas autoridades, de conformidad con las facultades y deberes establecidos. Por lo tanto, el titular de la institución tiene la responsabilidad de supervisar el funcionamiento del subsistema en los niveles jerárquicos inmediatos y éstos últimos respecto a las actividades realizadas en su ámbito de dirección y supervisión.

Además, cada funcionario o servidor público es responsable del correcto funcionamiento del subsistema de control interno dentro de las actividades que realiza; sin embargo, la responsabilidad respecto del adecuado funcionamiento del control interno descansa finalmente en el funcionario de mayor nivel jerárquico.

El control previo al compromiso y previo al desembolso son parte de los procedimientos establecidos en el proceso de ejecución de las transacciones financieras de una institución y son aplicados por los subsistemas de Presupuesto, Tesorería, Crédito Público y Contabilidad. En consecuencia, la responsabilidad por la aplicación del control previo al compromiso y previo al desembolso corresponde a los titulares del sistema de administración financiera y de los subsistemas componentes.

### **Control Previo al Compromiso**

El control interno previo al compromiso está constituido por los procedimientos utilizados para analizar las operaciones que se han proyectado realizar, antes de su autorización, con el fin de determinar su propiedad, legalidad y veracidad, así como su conformidad con el presupuesto.

La aplicación de los procedimientos de control interno previo al compromiso, en general constituye una responsabilidad de la unidad encargada del Sistema de Administración Financiera y en particular del subsistema que participe en la aplicación de los procedimientos de verificación, de acuerdo con la definición de funciones y responsabilidades.

Por lo regular, el control previo al compromiso ha sido asignado al subsistema de Contabilidad, considerando el manejo integral de las transacciones financieras, y se lo define de la siguiente manera: <sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Contraloría General de la República del Ecuador, Normatividad Técnica sobre Control Interno, Contabilidad y Auditoría, Registro Oficial No. 464 de 16 de noviembre de 1977, Quito-Ecuador.

*Comprende el examen de las operaciones o transacciones propuestas que pueden crear compromisos de fondos públicos. Al examinar cada operación propuesta se debe determinar:*

- 1) La propiedad de la operación o inversión propuesta, determinando si está directamente relacionada con la misión de la entidad o con uno de sus programas previamente aprobados y si la manera propuesta de llevar a cabo la operación o transacción es apropiada.*
- 2) La legalidad de la operación o transacción propuesta, asegurándose que la entidad pública tiene autoridad legal para llevarla a cabo y que no existen restricciones legales sobre la misma.*
- 3) La conformidad con el presupuesto o la disponibilidad de fondos no comprometidos dentro del programa correspondiente, para financiar la operación o transacción.*

En conclusión, el control interno previo al compromiso se dirige a verificar la propiedad, la legalidad y la conformidad con el presupuesto de la institución de todas las transacciones propuestas. Por lo expuesto, cada una de las operaciones que comprometen los fondos de una entidad pública pasa por el procedimiento, y existen uno o varios funcionarios responsables de su verificación.

Estas funciones pueden ser realizadas por los subsistemas de Presupuesto, Crédito Público o Contabilidad, de acuerdo con el tipo de transacción y el subsistema de control interno diseñado y aplicado.

El control interno previo al compromiso es un procedimiento importante que permite orientar las actividades de las entidades públicas hacia el cumplimiento de sus objetivos, por lo que es necesario dotarlo de la suficiente autoridad y recursos para su cabal cumplimiento.

### **Control Previo al Desembolso**

El control interno previo al desembolso ha sido asignado al subsistema de Contabilidad, considerando el manejo integral de las transacciones financieras, e incluye varios procedimientos dirigidos a la verificación de la documentación que sustenta las operaciones propuestas.

El control interno previo al desembolso es aplicado por varios subsistemas que integran la administración financiera pública, como Tesorería, Crédito Público y Contabilidad, de acuerdo con los procedimientos definidos en su diseño. Todas las transacciones que involucran el manejo de recursos financieros son verificadas sin excepción alguna; por lo tanto, existen varios funcionarios y servidores responsables por la autorización de pago.

El control interno previo al desembolso ha sido definido en los siguientes términos:<sup>8</sup>

*Comprende el examen de las transacciones de desembolsos de la entidad antes de efectuarlos. Al examinar cada desembolso propuesto se debe determinar:*

- *La veracidad de la transacción propuesta basada en la documentación y autorización respectiva. Esto incluye la verificación de:*
  - *la factura u otro documento que evidencie la obligación, su razonabilidad, exactitud aritmética y propiedad*
  - *las cantidades y calidades de los bienes o servicios provenientes a través de la comparación de la factura u otro documento con el informe de recepción de bienes o un informe sobre los servicios recibidos y con la orden de compra emitida, contrato u otro documento que evidencie la obligación.*
- *Que la transacción no ha variado de manera significativa con respecto a la propiedad, legalidad y conformidad con el presupuesto establecido como parte del control interno previo al compromiso.*
- *Si existen fondos disponibles para liquidar la obligación dentro del plazo establecido.*

La confiabilidad en la aplicación de los procedimientos de control interno previo al desembolso están soportados en gran medida en los informes de recepción de los bienes y servicios preparados por las unidades operativas, quienes certifican su cantidad y calidad. Es conveniente divulgar la responsabilidad compartida que tienen dichas unidades y los funcionarios que suscriben los informes en la aplicación del control previo al desembolso como parte del subsistema de control interno institucional.

En resumen, el control interno previo al desembolso comprende la verificación de la veracidad de la transacción de acuerdo con los documentos de respaldo disponibles, mantener los criterios establecidos al aplicar el control interno previo al compromiso y determinar la disponibilidad de fondos para la cancelación de la obligación. Estos procedimientos son aplicados en diferentes grados por los subsistemas de Contabilidad, Crédito Público y Tesorería, según los criterios establecidos en el diseño del subsistema integral de la administración financiera pública.

Los procedimientos de control interno previo al compromiso y al desembolso constituyen los pilares en que se fundamenta la propiedad y veracidad de las transacciones procesadas por el sistema financiero; por lo tanto, son de

---

<sup>8</sup> Contraloría General del Ecuador, Normatividad Técnica sobre Control Interno, Contabilidad y Auditoría, Registro Oficial No. 464, noviembre de 1977.

cumplimiento obligatorio y deben ser parte del diseño del subsistema de control interno, como un elemento del Sistema de Administración Financiera en la administración pública.

## F. ELEMENTOS DEL SUBSISTEMA DE CONTROL INTERNO

La globalidad del control interno aplicado en la administración financiera de las instituciones públicas es totalmente notorio cuando se detallan sus elementos básicos y secundarios, los que abarcan prácticamente todos los aspectos relevantes del funcionamiento de una organización y son los siguientes: <sup>9</sup>

### Elementos Básicos:

- Plan de Organización
- Procedimientos de Autorización y Registro
- Personal Idóneo
- Prácticas Sanas
- Auditoría Interna Eficiente

### Elementos Complementarios:

- Políticas
- Procedimientos
- Planificación institucional
- Presupuesto
- Contabilidad
- Informes

## Elementos Básicos

### Plan de Organización

La estructura, funciones, responsabilidades y relaciones entre las unidades administrativas de todos los niveles jerárquicos se establecen en el plan de organización institucional, el mismo que debe estar definido documentalmente y ser actualizado en forma periódica

Este elemento es considerado en todas las definiciones del subsistema de control interno como uno de los aspectos claves; ya que establece las condiciones para el funcionamiento ordenado de la organización conformada por una serie de niveles jerárquicos, varias unidades administrativas, numeroso personal y de diversas profesiones, variedad de actividades a realizar y una serie de obligaciones que cumplir.

---

<sup>9</sup> Contraloría General de la República de Costa Rica, Curso de Principios de Control Gubernamental, San José-Costa Rica, 1989.

Mediante el plan de organización se distribuye equitativamente la autoridad, funciones y responsabilidades de las unidades administrativas, a base de los objetivos y finalidades establecidos en las disposiciones de creación de la entidad. La identificación de los niveles: directivo, asesor, de apoyo y operativo es importante en la preparación del plan de organización y la distribución de las funciones y responsabilidades, en función de las cuales se hará la asignación de recursos humanos, financieros, materiales, tecnológicos y de tiempo.

De acuerdo con la misión que se asigne a las unidades administrativas, el plan de organización puede ser ampliado, mediante la definición de la estructura organizativa, funciones y responsabilidades desglosadas para dicha unidad. Por ejemplo, en varias ISA's se ha dado importancia a las actividades de capacitación, entrenamiento y especialización de su personal ejecutivo, técnico y administrativo y, en algunos casos, para el personal de las entidades públicas sujetas a su control y auditoría; ésta situación origina la necesidad de atribuir la función de capacitación profesional, generalmente asignada a la Dirección de Recursos Humanos, a una unidad administrativa independiente, jerarquizada según su importancia, que requiere un plan de organización desglosado, en el que se establezcan de manera particular las funciones y responsabilidades de las subunidades que la conforman, acorde siempre con las funciones establecidas en el plan de organización institucional.

Por lo señalado, el plan de organización de una institución pública es la columna vertebral que sostiene su estructura organizativa y constituye uno de los elementos fundamentales en el diseño del subsistema de control interno, considerando la aplicación de los principios básicos aplicables en estas actividades.

Por lo general, el plan de organización de una institución pública se halla definido en documentos, tales como los siguientes:

- Ley o decreto de creación
- Reglamento orgánico-funcional
- Organigramas estructurales, funcionales y de posición
- Manuales de procedimientos para las diversas áreas de actividad

El plan de organización institucional debe reunir algunos atributos, que son aplicaciones de los principios de control interno, como los siguientes:

- La estructura de la organización debe ser lo más simple posible, pero íntimamente relacionada con sus objetivos principales. Es inconveniente la proliferación de unidades o subunidades administrativas que permiten el incremento de personal innecesario.
- La organización debe tener un grado aceptable de flexibilidad que permita adaptarse a variaciones por modificaciones en políticas, objetivos y planes de acción.

- Debe evitarse la duplicación de labores cuando se asignan las funciones y responsabilidades.
- Los manuales de procedimiento deben facilitar la planificación, ejecución, control y comprensión de la organización, líneas de autoridad y la asignación de responsabilidades.
- Los funcionarios y servidores deben disponer de autoridad para tomar medidas oportunas y necesarias al cumplir de manera apropiada con sus responsabilidades.
- La responsabilidad individual, por unidad administrativa y, de ser necesario, por funcionario, debe estar claramente establecida para que no pueda ser evadida.
- Un funcionario que asigna tareas a sus subordinados debe contar con medios eficaces de supervisión para verificar su cumplimiento apropiado.
- Las tareas deben estar divididas, de manera tal que una sola persona no tenga acceso a realizar todas las fases de una transacción.
- Todo funcionario debe estar obligado a informar a un nivel superior sobre el cumplimiento de sus responsabilidades y los resultados obtenidos.

En resumen, el plan de organización debe diseñarse con el objeto de obtener un máximo de efectividad a un mínimo costo; en consecuencia, debe evitarse la proliferación de unidades administrativas.

### **Procedimientos de Autorización y Registro**

Los procedimientos de autorización y registro están contenidos en manuales, instructivos y otros documentos que definen la manera práctica de ejecutar las transacciones, actividades y operaciones realizadas en las áreas financiera, administrativa y operativa de una institución.

Los manuales de procedimientos orientan la ejecución de las actividades importantes de una organización y están dirigidos a las áreas financiera, administrativa y operativa en forma particularizada, pero debidamente coordinada. A manera de ejemplos:

- En el área financiera es clásico el manual de procedimientos contables para el registro de las transacciones financieras.
- En el área administrativa es tradicional el manual de procedimientos para la administración de los recursos humanos.
- En el área operativa el manual de procedimientos para el proceso productivo de bienes o servicios, según el objetivo de cada institución.

Los manuales, instructivos y otros documentos preparados para orientar la ejecución de las actividades de una institución exigen revisiones periódicas, de manera que no caigan en obsolescencia y se constituyan en elementos dinámicos

que agilicen la ejecución de las actividades en forma eficiente para el logro de las metas y objetivos programados.

Los procedimientos de autorización y registro considerados como los de más conocidos en la administración pública, son los siguientes:

Financieros:

- Programación, ejecución y control presupuestario
- Manejo de fondos y valores
- Trámite y control del crédito público
- Procedimientos y registros contables
- Instrucciones para el registro y control de actividades específicas, como inversiones, operaciones en moneda extranjera, capitalización de gastos, etc.

Administrativos:

- Recursos humanos
- Documentación y archivo
- Capacitación y entrenamiento del personal
- Suministros y materiales de oficina
- Instrucciones sobre actividades específicas como calificación de proveedores, manejo de vehículos, entre otros.

Operativos (técnicos):

- Planificación operativa institucional
- Adquisición, manejo y control de materiales y servicios para la producción
- Proceso productivo de bienes y servicios
- Venta o entrega de los bienes o servicios
- Crédito y cobranza por la venta de bienes y servicios
- Instrucciones sobre aspectos específicos, de acuerdo con las actividades sustantivas que ejecuta la institución.

Gran parte del diseño del subsistema de control interno está contenido en los manuales de procedimientos de la entidad, los cuales se preparan de conformidad con los criterios definidos en los principios de control interno y relacionados con los elementos básicos y complementarios del control interno.

**Personal Idóneo**

Los elementos básicos antes descritos constituyen la documentación del diseño conceptual del subsistema de control interno; su aplicación y adecuado funcionamiento es una de las responsabilidades del personal financiero, administrativo y operativo de la organización. Por lo tanto, la selección y

designación de personal profesional, capaz, experimentado, honorable e identificado con los objetivos de la institución es un requerimiento importante.

Aspectos como la lealtad y la ética en el cumplimiento de las funciones y responsabilidades asignadas dentro de la estructura organizativa de la institución son fundamentales para la adecuada aplicación de los procedimientos de control interno diseñados.

Para obtener personal idóneo destinado a una posición específica, en primer lugar es necesario determinar los requisitos mínimos del cargo y luego seleccionar al profesional que presente las calificaciones necesarias para cumplir con las funciones y responsabilidades de la posición. En el caso de personal que se inicia profesionalmente debe considerarse las características que demuestren posibilidades para su entrenamiento y cumplir de manera eficiente con sus labores.

En algunas actividades técnicas la selección del personal constituye un estándar mínimo a aplicarse para calificar el control de calidad institucional existente en la prestación de servicios.

La disponibilidad de funcionarios ejecutivos honestos y leales constituye un incentivo para que los niveles intermedios y de apoyo contribuyan efectivamente en la promoción de la eficiencia institucional. El ejemplo en la dedicación al trabajo y el interés demostrado en las labores realizadas por los niveles operativos de la organización son cualidades que demuestran realmente la idoneidad de los funcionarios públicos.

Desde el punto de vista técnico es conveniente la actualización de conocimientos, tanto de los funcionarios ejecutivos como de los operativos, mediante la participación en programas de entrenamiento y especialización dirigidos a las actividades específicas realizadas por la institución.

Para mantener los criterios de idoneidad indicados es necesario que los funcionarios y servidores dispongan de algunos elementos básicos que les aseguren condiciones mínimas de estabilidad, remuneración atractiva, perspectivas de promoción y especialización, reconocimiento de méritos y posibilidades de entrenamiento.

Los niveles de jefatura e intermedios realizan actividades de supervisión técnica y administrativa, las que permiten identificar claramente los niveles de rendimiento del personal operativo que deben ser la base para la calificación periódica del servidor. Además, el ejercicio de la jefatura conlleva una responsabilidad dirigida a mejorar la calidad técnica, profesional y humana del personal, lo que se relaciona en parte con los criterios de idoneidad requeridos.

### **Prácticas Sanas**

Las prácticas sanas son los procedimientos que aplicados en las transacciones y actividades financieras, administrativas y operativas que han dado resultados

satisfactorios en el manejo de los recursos institucionales y en el registro, informe y control de las operaciones.

Por lo general, las prácticas sanas están incluidas en el diseño del subsistema de control interno, cuando se preparan los manuales de procedimiento para las actividades sustantivas y adjetivas importantes de las instituciones públicas.

Algunos ejemplos de prácticas sanas son: disponer de una lista de proveedores calificados, verificación independiente de los materiales recibidos, solicitar varias cotizaciones de precios para realizar adquisiciones, realizar reuniones técnicas periódicas con el personal de la unidad, entre otras.

El desarrollo del control interno mediante la ampliación de sus principios, normas técnicas y manuales de procedimientos ha ido ganando terreno a las prácticas sanas, y éstas, inversamente, reduciendo su campo de aplicación.

### **Auditoría Interna Eficiente**

La auditoría interna es un control disciplinado, que forma parte del subsistema de control interno institucional y tiene como función principal la evaluación permanente de la aplicación y funcionamiento del control interno, con el propósito de sugerir su mejoramiento, en los casos necesarios.

La auditoría interna ejecuta el control posterior de las transacciones, actividades y operaciones de las áreas financiera, administrativa y operativa de la organización. Realiza sus funciones de auditoría mediante la aplicación de las normas de auditoría de general aceptación de la Contaduría Pública, de las normas para el ejercicio profesional del Instituto de Auditores Internos y de las normas de auditoría gubernamental de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, INTOSAI.

La auditoría interna es independiente de la ejecución de todas las actividades financieras, administrativas y operativas; no participa en las labores de control previo o concurrente y **sus funciones son de asesoría a los niveles directivo y ejecutivo de la organización.**

### **Elementos Complementarios**

Los elementos calificados como complementarios se refieren a aspectos conceptuales de aplicación amplia que integran el subsistema de control interno institucional. Varios elementos complementarios están incluidos de manera detallada en los elementos básicos del control interno, como los procedimientos, la planificación, el presupuesto, la tesorería, el crédito público, la contabilidad y la presentación de informes.

## Políticas

Las políticas definidas para cada institución pública constituyen la guía general para el cumplimiento de sus actividades sustantivas y establece la filosofía y el enfoque de las principales operaciones a ejecutar.

Las políticas emitidas deben ser consistentes con las disposiciones contenidas en la Ley de creación y los objetivos de la institución; sin embargo, son más amplias y están dirigidas a orientar fundamentalmente las actividades sustantivas de la entidad y en algunos casos las actividades adjetivas. A manera de ejemplo, se puede emitir políticas para la planificación operativa, para la distribución de los bienes o servicios, para la adquisición de bienes y materiales o para la producción, en los aspectos sustantivos; y para la selección de personal y la capitalización de las inversiones, en las áreas administrativa y financiera, calificadas como actividades adjetivas.

Las políticas pueden clasificarse en:

- Generales y son aplicables a la institución e incluso el sector en que desarrolla sus actividades, las cuales están contenidas en disposiciones legales o reglamentarias;
- Internas para la entidad y son aplicables por áreas de actividad importantes; y,
- Específicas para operaciones, unidades administrativas o programas significativos ejecutados por la institución.

En la formulación y difusión de las políticas institucionales, parte del subsistema de control interno, se debe tener en cuenta las exigencias siguientes:

- Las políticas deben guardar conformidad con las disposiciones legales y otra reglamentación.
- Deben establecerse por escrito.
- Deben ser comunicadas de manera obligatoria a todo el personal de la institución, incluyendo los niveles directivos, ejecutivos y operativos, mediante reuniones para exponerlas y lograr su percepción adecuada.
- Deben revisarse periódicamente para actualizarlas, debido a cambios en las condiciones o circunstancias relacionadas con las principales actividades de la organización.

## Procedimientos

Los procedimientos constituyen la expresión práctica de la aplicación de los métodos, las técnicas y las prácticas de orden financiero, administrativo y operativo, están detallados o desglosados en los manuales de operación preparados para ejecutar las actividades y procesos de una área de operación o de una unidad administrativa calificada importante para cumplir las metas y objetivos de la institución.

El subsistema de control interno integra una gran variedad de procedimientos, (financieros, administrativos y operativos), en el diseño del plan de organización, en la preparación de los manuales de operación, en la calificación de la idoneidad del personal y en la organización y funcionamiento de la unidad de auditoría interna; en consecuencia, desde el punto de vista conceptual los procedimientos son parte importante de las actividades llevadas a cabo por las entidades públicas para el cumplimiento de sus adjetivos.

Ejemplificativamente se mencionan algunos métodos o técnicas aplicados mediante los procedimientos de control interno:

- Conciliación de saldos entre las cuentas auxiliares y las de control o mayores generales.
- Presentación de informes mensuales sobre los resultados de las operaciones financieras para uso gerencial.
- Establecimiento de requisitos mínimos para el desempeño de un cargo.
- Calificación periódica del personal profesional, técnico y administrativo.
- Registro y control de las inversiones realizadas en la producción de servicios.
- Informes mensuales sobre la producción de servicios o bienes.

### Planificación

La planificación y programación institucional es un instrumento importante que permite determinar la orientación de las actividades y proyectar los resultados que se pretende obtener en el corto y largo plazo. Como parte del subsistema de control interno, la planificación establece los criterios de comparación para evaluar el cumplimiento de las metas y objetivos programados por la entidad y por las principales unidades responsables de las actividades sustantivas importantes.

La planificación es una fase del proceso administrativo de aplicación obligatoria en cualquier actividad institucional y se inicia cuando se contesta la pregunta: ¿Qué se debe hacer ahora para realizar mañana los objetivos de la institución?

La respuesta es: planificar las actividades mediante las decisiones tomadas ahora, respecto a la orientación de las operaciones y la utilización eficiente de los recursos disponibles.

El planeamiento estratégico constituye: <sup>10</sup>

*El proceso continuo que consiste en adoptar ahora **decisiones (asunción de riesgos) empresariales sistemáticamente y con el mayor conocimiento***

---

<sup>10</sup> Peter F. Drucker, La Gerencia, Tareas, Responsabilidades y prácticas, Buenos Aires-Argentina, 1987.

*posible de su carácter de futuro; en organizar sistemáticamente los esfuerzos necesarios para ejecutar estas decisiones, y en medir los resultados de estas decisiones comparándolos con las expectativas mediante la retroacción sistemática organizada.*

### **Presupuesto**

El presupuesto es una de las herramientas utilizadas para la eficiente programación y administración de los recursos financieros de las instituciones. Esta constituido por las fases de programación, formulación y aprobación, ejecución, evaluación y liquidación presupuestaria. Como elemento complementario del subsistema de control interno tiene estrecha relación con la programación financiera de las actividades y define las metas y objetivos a ser logrados, cuantificadolos en términos financieros y físicos.

El ciclo presupuestario es analizado en detalle en el capítulo correspondiente al tema, determina de manera directa las relaciones existentes con el diseño del subsistema de control interno que permite definir un programa presupuestario, y es ejecutado y evaluado en cuanto al grado de cumplimiento alcanzado.

### **Contabilidad**

El subsistema de contabilidad en función de su característica integradora del registro y control de las transacciones financieras (patrimoniales y presupuestarias) es considerado como uno de los elementos fundamentales del subsistema de control interno. Varios de los principios de control interno se originaron en el manejo de las transacciones contables y puede concluirse que el control interno nace de las transacciones financieras, sobre todo de las relacionadas con el manejo del efectivo, la administración de documentos valorados y la custodia de bienes y materiales.

Uno de los medios más eficientes para el control interno de las transacciones financieras, debido al gran desarrollo técnico que ha experimentado, es el subsistema de contabilidad; situación que se observa en la disponibilidad de principios, métodos, procedimientos y prácticas que permiten el diseño de sistemas de acuerdo con las necesidades y condiciones de los diferentes organismos. La acumulación permanente de información financiera bajo exigencias de autocontrol (partida doble) permite disponer de reportes financieros que posibilitan la toma de decisiones para la correcta dirección de las actividades.

El desarrollo alcanzado por la contabilidad ha llevado a su reconocimiento como una disciplina profesional aceptada internacionalmente, como Contaduría Pública. Por lo tanto, el diseño, implantación, manejo, actualización y desarrollo de los subsistemas de contabilidad es responsabilidad de los contadores públicos. Esta característica profesional demuestra la importancia de la contabilidad en el diseño del subsistema de control interno del Estado y de las instituciones públicas que lo conforman.

El subsistema de contabilidad controla e integra la información procesada por el resto de subsistemas componentes de la administración financiera para presentar los resultados de las operaciones y la situación financiera de las instituciones y del Estado. La consecución de este objetivo exige autoridad suficiente para coordinar acciones con los otros subsistemas de la administración financiera y dotación de los recursos humanos, financieros, materiales y tecnológicos necesarios.

### **Informes**

Los informes financieros, administrativos y operativos constituyen los documentos formales sobre los cuales se evalúa el cumplimiento de las metas y objetivos del Estado, de una institución, de un programa o de una actividad importante. Por lo tanto, son parte fundamental del subsistema de control interno.

La veracidad y la exactitud de la información incluida en los informes presentados es uno de los propósitos básicos del control interno, para lo cual el diseño debe prever la aplicación de procedimientos que hagan confiable esa información.

Los informes sobre los resultados de las operaciones son útiles tanto para los organismos de control externo como para la gestión gerencial interna; en consecuencia, existe una clasificación general en ese sentido.

Los informes internos proporcionan los resultados actualizados de las principales actividades en términos financieros y en unidades de bienes o servicios producidos de manera comparativa con los planes aprobados; a fin de evaluar su avance y, de ser necesario, tomar las decisiones para reorientar las actividades mediante la aplicación de medidas correctivas.

El diseño de la información financiera, administrativa y operativa es importante para la eficiente gestión gerencial. Los informes deben cumplir al menos con los requisitos siguientes:

- Ser sencillos, claros, concretos y relacionados solamente con las actividades u operaciones reportadas.
- Presentar información comparativa con la programación realizada o con períodos similares de tiempo.
- La oportunidad es una característica fundamental, si es inoportuna preferible no prepararla formalmente.
- Informar sobre situaciones de excepción y otros asuntos que requieren la atención por parte de la administración superior, cuando no sea posible reportar cifras sobre el rendimiento o progreso de las actividades.
- Preparados por áreas de actividad, considerando sobre todo las sustantivas.
- Evaluar el costo de la preparación del informe en relación al beneficio que se espera.
- Las unidades administrativas y los funcionarios deben informar solamente sobre los actividades que están bajo su responsabilidad.

- La revisión periódica de la información y la práctica de presentar reportes, tanto internos como externos, es de importancia.

## G. PRINCIPIOS Y NORMAS TÉCNICAS DE CONTROL INTERNO

Los principios y las normas técnicas de control interno constituyen los estándares mínimos que deben considerarse en el diseño de los elementos básicos y secundarios que conforman el subsistema de control interno, para salvaguardar los recursos, verificar la exactitud de los registros y la información, promover la eficiencia y lograr las metas y objetivos programados por la institución, de conformidad con las políticas establecidas y las disposiciones legales pertinentes.

### Principios de Control Interno

Las experiencias acumuladas en las prácticas financieras y administrativas han dado origen a varios procedimientos que aseguran la correcta ejecución de las transacciones, actividades y operaciones. Dichos procedimientos han logrado una aceptación técnica generalizada, dando lugar a la definición de los principios de control interno aplicables a las actividades financieras, administrativas y operativas desarrolladas por las instituciones públicas.

A continuación se presenta los principios de control interno más comúnmente reconocidos:<sup>11</sup>

- *Responsabilidad delimitada*
- *Separación de funciones de carácter incompatible*
- *Dividir el procesamiento de cada transacción*
- *Selección de servidores hábiles y capaces*
- *Aplicación de pruebas continuas de exactitud*
- *Rotación de deberes*
- *Fianzas*
- *Instrucciones por escrito*
- *Utilización de cuentas de control*
- *Uso de equipos de pruebas automáticas*
- *Contabilidad por partida doble*
- *Formularios prenumerados*
- *Evitar el uso de dinero en efectivo*
- *Uso mínimo de cuentas bancarias*
- *Depósitos inmediatos e intactos*

---

<sup>11</sup> Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público, Tercera edición del ILACIF, Bogotá-Colombia, 1981

### **Responsabilidad Delimitada**

La responsabilidad tiene relación directa con las funciones asignadas a los servidores públicos; la delegación de autoridad para realizar las funciones financieras, administrativas y operativas tiene una contrapartida relacionada de manera directa con la responsabilidad a cumplir.

La responsabilidad por el cumplimiento de los deberes que corresponden a una función deben establecerse formalmente y por escrito, sobre las áreas, las unidades administrativas y los funcionarios específicos.

Al ejecutar actividades importantes la responsabilidad por el cabal cumplimiento debe estar relacionada con el grado de autoridad delegada, que abarca a los niveles directivos, ejecutivos y operativos de la organización.

Ejemplos del principio de la responsabilidad delimitada en el ejercicio de la auditoría practicada por una ISA:

- Corresponde al titular de la ISA autorizar los estudios a realizar en la administración pública
- Es responsabilidad del director de auditoría respectivo, la definición de los estándares básicos para orientar la ejecución de la auditoría
- La calidad técnica de las auditorías realizadas es responsabilidad del auditor supervisor
- El manejo de los recursos asignados para ejecutar un trabajo es deber del auditor encargado del estudio
- Es obligación de los asistentes de auditoría desarrollar la parte del estudio asignado, informando periódicamente sobre el avance al auditor encargado
- Los auditores técnicos que participan en la ejecución de un estudio tienen el deber de informar sobre los resultados al encargado de la auditoría
- El personal administrativo es responsable del trámite de los informes de auditoría y de los documentos que respaldan el trabajo
- Corresponde al director de auditoría informar continuamente sobre el avance de los estudios y el cumplimiento de los planes aprobados.

### **Separación de Funciones de Carácter Incompatible**

Una exigencia típica del control interno constituye la separación de funciones de una actividad, unidad administrativa o entidad en varios funcionarios y servidores; con el propósito de dar solidez al subsistema, e introducir prácticas de autocontrol en el desarrollo de las actividades.

Lo indicado se observa a nivel institucional, cuando se dividen las actividades en varias unidades administrativas que se especializan en determinadas transacciones. Igual situación se presenta al organizar los grupos de trabajo en las diferentes áreas y cuando se dividen las operaciones entre sus miembros.

Varios ejemplos de aplicación y en diferentes grados de incompatibilidad se citan para disponer de una mejor orientación en la aplicación:

- A nivel institucional la producción de servicios, el registro formal de los valores invertidos, la contratación del personal son funciones que deben ejecutarse por diferentes unidades, operativas, administrativas y financieras
- En la contratación de personal las funciones de reclutamiento, verificación del cumplimiento de los requisitos y evaluación del rendimiento deben ser realizadas por funcionarios diferentes
- En el proceso presupuestario la programación, la aprobación, la ejecución y la evaluación de los resultados deben realizarse por diferentes unidades
- En las transacciones financieras, existe incompatibilidad en el manejo de los registros de control y la elaboración de la conciliación de las cuentas corrientes
- Al realizar las actividades productivas son incompatibles, el manejo de los registros de control y la evaluación del nivel de rendimiento logrado.

En las ISA's, al ejecutar una auditoría también existen funciones incompatibles que requieren ser distribuidas entre los diferentes miembros del grupo de trabajo, y se relacionan con la planificación, la supervisión, la administración del grupo, la ejecución de la auditoría y la aprobación de los resultados obtenidos.

Además, existen diversos grados de incompatibilidad según el tipo de actividades. Los mayores se observan en el manejo de las transacciones financieras relacionadas con el efectivo y en los procesos de adquisición de bienes y servicios. Grados menores se atribuyen a las actividades administrativas y a las operativas.

### **Dividir el Procesamiento de cada Transacción**

La división del procesamiento de cada transacción, actividad u operación importante tiene relación directa con: conseguir los objetivos institucionales, organizar técnicamente la entidad, fomentar la eficiencia y los controles de calidad aplicados en la ejecución de las transacciones, mantener la confianza en la propiedad y veracidad de las operaciones, asegurar el cumplimiento de las disposiciones legales, agilizar las actividades, evitar el cometimiento de errores, entre otras.

La división eficiente del procesamiento de las transacciones, actividades u operaciones constituye una característica típica de un sólido subsistema de control

interno institucional, que puede ser observado a nivel de la institución, de las unidades administrativas y de las actividades importantes.

Las ISA's han desarrollado una cultura administrativa respecto a la división del procesamiento en la ejecución de una auditoría al identificar la autoridad legal para realizarla; al establecer los estándares para la ejecución; al programar, ejecutar y supervisar el trabajo; al aprobar los productos elaborados (informes y papeles de trabajo); al comunicar los resultados obtenidos; y al aplicar procedimientos para dar seguimiento a las recomendaciones formuladas.

Cabe destacar que este principio se inició con su aplicación a las transacciones financieras, con el propósito principal de evitar el cometimiento de errores; pero su campo de aplicación no tiene límites. Se lo utiliza cuando se define el plan de organización y se dividen las funciones y responsabilidades de las unidades financieras, administrativas y operativas; y, de igual manera, cuando se divide las tareas que deben cumplirse para el pago de las transacciones entre diferentes funcionarios que: autorizan, verifican (control previo y concurrente), registran y pagan.

Los ejemplos de aplicación de la división del procesamiento de las transacciones, actividades u operaciones importantes tienen relación con las áreas financiera, administrativa y operativa de las instituciones públicas; y son evidentes en todos los niveles de la organización, como los siguientes:

- En la estructura institucional, cuando se establecen los niveles directivo, ejecutivo, asesor, de apoyo y operativo, con sus funciones y responsabilidades para el cumplimiento de los objetivos de la entidad;
- En la administración financiera pública cuando se definen los subsistemas de Presupuesto, Tesorería, Crédito Público y Contabilidad para cumplir con la programación financiera, el control de los recursos y la información financiera de los resultados obtenidos;
- En la administración de los recursos humanos al reclutar, seleccionar, contratar, calificar y evaluar al personal de la organización;
- En la producción de bienes o servicios cuando se programan las actividades, se realizan las diferentes fases del proceso productivo, se aplican los criterios de control de calidad y se almacena, distribuye y entrega los servicios o bienes a los usuarios.

El objetivo fundamental del principio analizado es evitar que un funcionario financiero, administrativo u operativo, ejecute el proceso completo de una operación desde su inicio hasta su culminación. En todos los casos es necesaria la división de funciones, de tal manera que diversos funcionarios o unidades administrativas realicen los pasos de: autorización, proceso, aprobación, registro e informe.

### **Selección de Servidores Hábiles y Capaces**

La disponibilidad de personal operativo, administrativo y financiero capaz constituye uno de los elementos fundamentales para el funcionamiento eficiente del subsistema de control interno; por lo tanto, la selección técnica de funcionarios y servidores es uno de los criterios básicos que permite producir bienes o prestar servicios de calidad.

Aún cuando existen algunos inconvenientes en la administración pública para el reclutamiento y selección de personal profesional, experimentado y calificado, deben realizarse los esfuerzos posibles para obtener la colaboración de los mejores elementos disponibles en el mercado de trabajo. El establecimiento de requisitos mínimos y la verificación estricta de su cumplimiento es el primer paso para cumplir con la selección eficaz de servidores hábiles y capaces.

La utilización del criterio de competencia, mediante los concursos de merecimientos cerrados (sólo con la participación del personal de la entidad) o abiertos (convocados públicamente), es una herramienta útil para obtener los mejores profesionales disponibles en el mercado de trabajo, de acuerdo con las condiciones existentes en la institución. Esta práctica de reclutamiento y selección ha dado excelentes resultados y se ha constituido en un elemento motivador para la investigación, la especialización, la producción y la adhesión a la política de la institución, cuando existe una competencia técnica permanente entre el personal.

Adicionalmente, la capacitación, entrenamiento y especialización en servicio o mediante cursos específicos dirigidos a las actividades típicas de la entidad son actividades que promueven la producción. En este sentido, es una práctica que permite disponer de personal hábil y capaz para el cumplimiento de los objetivos de la organización por lo que debe mantenerse como una actividad permanente.

Por ejemplo, las ISA's realizan de manera permanente estudios a las entidades o actividades importantes ejecutadas por la administración pública; para ello requieren personal hábil y capaz que tenga experiencia o se haya especializado en las actividades a ser auditadas caso contrario, el nivel de producción es limitado y los resultados obtenidos están referidos a solo la forma o el cumplimiento legal. Una dificultad generalizada de las ISA's es la falta de personal experimentado y especializado en las principales actividades sustantivas que realiza la administración pública.

### **Aplicación de Pruebas Continuas de Exactitud**

Las pruebas continuas de exactitud inicialmente se aplicaron de manera exclusiva a las transacciones financieras o contables; sin embargo, ahora son utilizadas en el diseño de los procedimientos para las actividades administrativas y operativas de las instituciones públicas.

Ejemplos clásicos de la aplicación de este principio son: la conciliación bancaria, la comparación de las recaudaciones diarias con el monto depositado, la

verificación de la disponibilidad presupuestaria y otros. Pero también es utilizable cuando se preparan informes sobre bienes o servicios producidos y los ingresos generados, el registro de los costos directos e indirectos por el personal empleado y el presupuestado, el control administrativo realizado al personal, entre otros, los que tienen relación directa con las actividades operativas y administrativas de una organización.

Por lo señalado, el principio de control interno denominado aplicación de pruebas continuas de exactitud es utilizable en el diseño de los procedimientos para ejecutar las actividades financieras, administrativas y operativas importantes, con el fin de dar solidez a los procesos, registros e informes sobre las actividades sustantivas de la organización.

Las ISA's aplican pruebas continuas de exactitud cuando internamente revisan o verifican los informes de auditoría elaborados, al evaluar el cumplimiento de las actividades planificadas en relación con las ejecutadas, al supervisar la aplicación de los programas de trabajo diseñados para una actividad específica y otros.

### **Rotación de Deberes**

La rotación de funciones y deberes, además de ser un principio de control interno, constituye una herramienta para el buen manejo del personal, ya que motiva la colaboración del personal idóneo comprometido con la política y el enfoque de las labores de la institución. Sin embargo, la rotación de deberes debe ser administrada con prudencia para obtener resultados eficientes, tanto desde el punto de vista del control interno como para alcanzar los objetivos de la institución.

La rotación de deberes requiere una programación y se la debe aplicar en el mediano plazo, salvo casos de excepción que requieren una decisión inmediata. La rotación es aplicable a todos los niveles jerárquicos de la organización y bien aplicada se constituye en un elemento de control automático que produce una serie de efectos importantes para la eficiente administración de una institución, una unidad administrativa, un proyecto o una actividad importante.

En el caso del personal que realiza labores de confianza, principalmente relacionadas con el manejo de recursos financieros, materiales, humanos y tecnológicos, la rotación debe realizarse con motivo de la utilización de las vacaciones, período que permite identificar errores y ubicar condiciones que ameritan su mejoramiento para un buen funcionamiento de la actividad. Sin embargo, esta práctica tiene mayor dificultad en su aplicación debido al volumen de transacciones y la responsabilidad que debe asumir el funcionario que reemplaza por períodos cortos, de uno o dos meses.

Ciertas actividades dan mayor facilidad para aplicar la rotación de deberes, esto es así cuando se dispone de un grupo de técnicos o profesionales que realizan funciones similares. Por ejemplo, en la recaudación de valores por la prestación de servicios existe un grupo de servidores, organizados o divididos por sectores, por montos, por los usuarios, u otros aspectos. En este caso, la rotación se dirige

a las operaciones que ejecutan y es una buena práctica, tanto para el control interno como para el servidor que tendrá algunos elementos adicionales que considerar para ejecutar sus labores.

En las ISA's al realizar la auditoría a las instituciones públicas, desde el punto de vista técnico se plantea la necesidad de que el encargado de un trabajo permanezca durante dos o tres períodos o exámenes en la misma institución para lograr eficiencia y eficacia en la realización del trabajo. No obstante, es conveniente rotar al supervisor de auditoría y algunos asistentes. En este caso la rotación también se refiere al ámbito de control antes que a las funciones y deberes.

### **Fianzas**

Las fianzas o cauciones como principio de control interno constituyen una especie de control preventivo para los funcionarios responsables de las operaciones financieras, administrativas y operativas.

Las fianzas han estado relacionadas con los funcionarios encargados de los registros contables y de la custodia de los bienes de la institución; sin embargo, la proyección existente es de aplicación a todo tipo de actividad, operación o transacción.

En varios países, el costo de las fianzas es cancelado por la entidad pública, práctica que si bien es más respetuosa de la igualdad de oportunidades para todos los ciudadanos, en ocasiones ha menguado la responsabilidad del funcionario sobre eventuales problemas que podrían ocurrir. En otros países las fianzas son exigidas a funcionarios de la alta administración, por ejemplo el Contralor de la República y otros funcionarios del ejecutivo. La presentación de fianzas por los funcionarios ejecutivos y operativos de las organizaciones garantiza en algún grado el cumplimiento prudente de sus responsabilidades.

En varios casos es importante la presentación de las fianzas, como los siguientes:

- Funcionarios que manejan dinero en efectivo o en cuentas bancarias
- Personal que realiza el control previo al compromiso y al desembolso, y autoriza operaciones importantes
- Funcionarios encargados de la custodia y control de los recursos materiales y tecnológicos
- Personal encargado del registro y control de las transacciones financieras, administrativas y operativas

### **Instrucciones por Escrito**

Las instrucciones por escrito están contenidas en los dispositivos legales y reglamentarios; en la normatividad técnica emitida, en el plan de organización de la entidad; en la serie de manuales de procedimientos financieros, administrativos y operativos, y en las instrucciones que se emiten en el proceso de ejecución de las actividades.

En lo posible debe evitarse las instrucciones verbales, principalmente para operaciones significativas. Muchas instrucciones no están contenidas en los manuales de operación y se requiere su emisión formal para evitar las interpretaciones inadecuadas o para que en determinados casos se llegue a ignorarlas.

En las ISA's para iniciar la ejecución de un estudio es necesario emitir una instrucción (orden de trabajo) y preparar una nota de presentación al titular de la entidad a ser examinada. La orden de iniciar el trabajo debe contener los estándares básicos para ejecutarlo. Esta orden debe estar suscrita por el nivel jerárquico que tenga autoridad suficiente para hacerlo y, de ser posible, por el titular del organismo superior de auditoría.

Varios ejemplos de instrucciones por escrito adicionales a las definidas en los manuales, se presentan a continuación:

- Actualización de procedimientos operativos, administrativos y financieros
- Resoluciones del nivel directivo de la organización
- Reprogramación de actividades, de acuerdo con las condiciones vigentes
- Manejo de los recursos humanos, sobre la puntualidad, uso de las vacaciones, capacitación, entrenamiento y otros.

### **Utilización de Cuentas de Control**

Las cuentas de control se refieren al mantenimiento de los clásicos mayores generales de contabilidad, que registran las transacciones financieras en forma global y están respaldados por cuentas auxiliares individuales, las cuales son conciliadas en forma periódica en aplicación de las pruebas continuas de exactitud, otro principio de control interno.

La utilización de cuentas de control es muy generalizada en el manejo de la administración financiera pública, como puede observarse en los siguientes subsistemas:

- Presupuesto: se mantienen las cuentas de control para los programas individuales y para grupos de ingresos o gastos
- Tesorería: registra globalmente las disponibilidades y las obligaciones a corto plazo
- Crédito Público: en las diferentes fases del proceso utiliza cuentas de control para el control del crédito público interno y externo
- Contabilidad: es el mayor caso de aplicación y el origen de la definición del principio, ya que mantiene cuentas de mayor general (de control) para

prácticamente todos los rubros que aparecen en los estados financieros de una entidad, los cuales pueden desglosarse en varios niveles de mayores auxiliares

El principio de las cuentas de control aparece directamente relacionado con la actividad financiera; sin embargo, la filosofía y el enfoque es práctico para el control gerencial de las actividades realizadas por una institución. Cuando se establece la programación de las metas y objetivos de las unidades operativas es corriente mantener "una cuenta de control" de la producción de bienes y servicios en relación a los planes de la institución.

En las ISA's, la planificación institucional de las actividades de auditoría puede considerarse una gran cuenta de control que controla la producción del organismo. A su vez esta se divide en varios ámbitos a nivel de las unidades operativas, que constituye otro nivel de cuenta de control, para evaluar de manera permanente el avance en el cumplimiento de las metas y objetivos.

### **Uso de Equipos de Pruebas Automáticas**

Muchas actividades financieras, administrativas y operativas que llevan a cabo las instituciones públicas requieren de manera obligatoria utilizar equipos que incluyen pruebas automáticas en la ejecución de las operaciones. Esta necesidad se debe sobre todo al volumen de operaciones y el número de usuarios de los servicios públicos.

La utilización de equipos que incluyen pruebas automáticas de verificación es fundamental para varias actividades importantes de la administración pública, como las siguientes:

- Manejo integrado de la administración financiera pública
- Procesamiento de las nóminas para el pago al personal
- Registro y control de los bienes patrimoniales de las instituciones públicas
- Registro, administración y control de los materiales
- Programación, proceso y evaluación de las actividades sustantivas de los organismos del sector público
- Registro y control de los costos en la producción de bienes y servicios
- Registro y recaudación de ingresos

Los equipos con dispositivos de seguridad que incluyan pruebas automáticas de verificación están constituidos principalmente por los equipos de computación (software) y los programas que permiten su utilización (hardware); y otros relacionados con las recaudaciones y los pagos, como son las máquinas registradoras de valores recaudados, las protectoras de cheques y otros.

Las ISA's están introduciendo la computación para realizar la auditoría en las entidades públicas que disponen de sistemas computadorizados para la administración y el control de sus operaciones. La utilización de los computadores personales y el empleo del programa o hardware denominado Interactive Data Extration and Analys, IDEA, desarrollado con el objetivo principal de aplicar pruebas automáticas de exactitud, está convirtiéndose en el punto de partida para la revisión de las operaciones realizadas a través de los archivos magnéticos de las instituciones públicas.

La utilización de la computación en la ejecución de las actividades financieras, administrativas y operativas tiene una proyección que continuará durante las siguientes décadas y cada vez tendrá más importancia este principio de control interno que inicialmente incentivó la utilización de los equipos de prueba automáticas y que hoy constituyen una necesidad para todos los organismos que manejan una base amplia de datos.

### **Contabilidad por Partida Doble**

La partida doble es un principio de contabilidad generalmente aceptado y debido a su importancia para la solidez del subsistema de control interno, lo ha definido como uno de sus principios.

El subsistema de contabilidad fundamenta el registro, control e información de las transacciones financieras en el principio de la partida doble y que se constituye en una prueba continua de exactitud global de las operaciones; consecuentemente, la aplicación del principio de control interno analizado.

En conclusión, la solidez del subsistema de control interno tiene como uno de sus elementos importantes el diseño y aplicación del subsistema de contabilidad por partida doble, que integre todas las transacciones realizadas, incluyendo las de presupuesto, tesorería y crédito público. Sin embargo, para aplicar este principio es necesario dotar al Subsistema de Contabilidad de los recursos financieros, humanos, materiales y tecnológicos necesarios, así como otorgarle el nivel jerárquico y la autoridad suficiente para cumplir con sus objetivos.

La contabilidad por partida doble como principio de control interno es aplicable en todas las instituciones públicas para asegurar la veracidad y exactitud de los registros e informes producidos, que son la base para la toma de decisiones gerenciales.

Las ISA's en general disponen de un subsistema de contabilidad por partida doble; sin embargo, es necesario disponer de un subsistema que permita cuantificar el costo individual de los servicios entregados a los usuarios y considerarlo para mejorar los niveles de eficiencia, de producción y quizá de orientación en la ejecución de la auditoría.

### **Formularios Prenumerados**

La utilización de formularios prenumerados ha sido relacionada principalmente con las actividades financieras realizadas por las instituciones públicas. Los documentos en los cuales se aplican son los comprobantes de ingreso y de egreso, los cheques, las órdenes de compra y otros. No obstante, la utilización del principio se ha extendido a las actividades operativas de las entidades que emiten especies valoradas para la prestación del servicio y son numeradas al ser impresas.

El principio de control interno formularios prenumerados debe aplicarse a las operaciones que utilizan un volumen importante de ejemplares, tales como ingresos y desembolsos, y para transacciones significativas como la emisión de bonos u otros papeles fiduciarios.

Para que el principio se cumpla es necesario que una vez realizada la emisión de los formularios, se mantenga un registro bajo la responsabilidad de un funcionario independiente de los usuarios operativos para su control secuencial, de tal manera que estos sean solicitados periódicamente de acuerdo con su consumo.

También es conveniente determinar el número de ejemplares a ser impresos, considerando el consumo y el tiempo en que estos se emplearían, para evitar su desperdicio por la falta de utilización cuando se rediseñan los formatos a pesar de mantener existencias importantes.

En las ISA's su aplicación corresponde a las actividades financieras y administrativas básicamente, en la parte operativa no se utilizan formularios prenumerados.

En resumen, la aplicación de formularios prenumerados para dar solidez al subsistema de control interno es una práctica importante, principalmente en actividades significativas que se relacionan con el manejo del dinero, de los bienes y de los materiales de la institución.

### **Evitar el Uso de Dinero en Efectivo**

Para asegurar el correcto manejo de los fondos públicos es un principio de control interno no efectuar los desembolsos en efectivo, los mismos que deben reducirse a gastos pequeños manejados mediante un fondo fijo de caja chica que se reintegra cuando haya sido utilizado en valores superiores al 50 por ciento de lo asignado.

Este principio es aplicable a los desembolsos; sin embargo en el caso de las recaudaciones ocurre lo contrario cuando se exige el pago en efectivo o mediante cheque certificado de los tributos, tasas o contribuciones, con el propósito de asegurar la disponibilidad de fondos y evitar entrar en un proceso de cobranza que insume muchos recursos.

El manejo de los fondos fijos en efectivo deben responsabilizarse a un funcionario ajeno a las funciones de registro, del manejo de las disponibilidades y del control

previo. De esta manera, se restringe la posibilidad de errores e irregularidades en la realización de funciones de carácter incompatible.

Las instrucciones para el encargado del fondo fijo de caja chica deben establecerse por escrito y ser lo suficientemente claras para utilizar los fondos en las actividades propias de la institución y documentarlas adecuadamente. En casos se plantea la necesidad de utilizar formularios prenumerados para estos desembolsos; sin embargo, se considera que existen otros elementos relevantes que permiten un control interno razonable de la actividad como: la separación de funciones, las instrucciones por escrito y la responsabilidad delimitada, las cuentas de control, entre otros.

El número de fondos fijos deben ser los mínimos y, de ser posible, se debe mantener uno sólo por cada entidad, y en casos específicos por cada unidad operativa geográficamente descentralizada.

Las ISA's aplican el principio en las actividades financieras y administrativas, bajo las condiciones expuestas para su manejo y control.

### **Uso Mínimo de Cuentas Corrientes**

La eficiente administración de los recursos disponibles de una institución se realiza mediante la aplicación del sistema de administración financiera, el cual debe aplicar en su diseño el principio relacionado con el uso mínimo de cuentas corrientes para el manejo y control de los recursos en efectivo en su diseño.

Una práctica tradicional fué el mantenimiento de cuentas corrientes individuales para la administración y control de proyectos o programas específicos, multiplicando de manera innecesaria el número de cuentas corrientes. El control contable de los proyectos y de las disponibilidades de fondos se realizan técnicamente mediante un registro auxiliar que permite su manejo y control directo, sin la necesidad de una cuenta corriente independiente.

La administración del efectivo de una institución se prevé realizar con una cuenta corriente para las operaciones generales y otra para las actividades específicas, por ejemplo para controlar el pago de remuneraciones en el caso que sea aplicable.

Las ISA's utilizan este principio en el manejo de las operaciones financieras fundamentalmente.

### **Depósitos Inmediatos e Intactos**

El principio depósitos inmediatos e intactos tiene relación con el dinero efectivo y otros documentos considerados como efectivo, que se reciben como producto de las operaciones diarias; los cuales deben ser depositados en la cuenta corriente de la institución y en las mismas especies, máximo el siguiente día laborable.

En consecuencia, el efectivo y otros documentos recibidos no deben ser utilizados para el pago de obligaciones ni el cambio de otros documentos, aún en el caso que se trate de operaciones de la propia entidad.

Al diseñar el subsistema de control interno debe aplicarse este principio de manera obligatoria en todas las unidades receptoras o recaudadoras de los fondos públicos. Uno de los propósitos de este principio es constituirse en un procedimiento preventivo que evite el cometimiento de errores, irregularidades o acciones ilegales por parte de los funcionarios responsables de estas actividades.

En algunos países las ISA's aplican este principio en el caso de las recaudaciones que realizan por la entrega de servicios de auditoría o consultoría, la venta de publicaciones y otros documentos, la contribución para participar en los programas de capacitación y los reintegros que realiza su personal.

En resumen, **los principios de control interno** constituyen los criterios primarios que deben ser aplicados en el diseño del subsistema de control interno de una institución pública, como un medio para salvaguardar los recursos (financieros, humanos, materiales y tecnológicos), asegurar la exactitud y veracidad de la información (financiera, administrativa y operativa), fomentar la eficiencia en las transacciones, actividades y operaciones, y coadyuvar en el logro de las metas y objetivos programados, con apego a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes y la política prescrita por los niveles superiores de la institución.

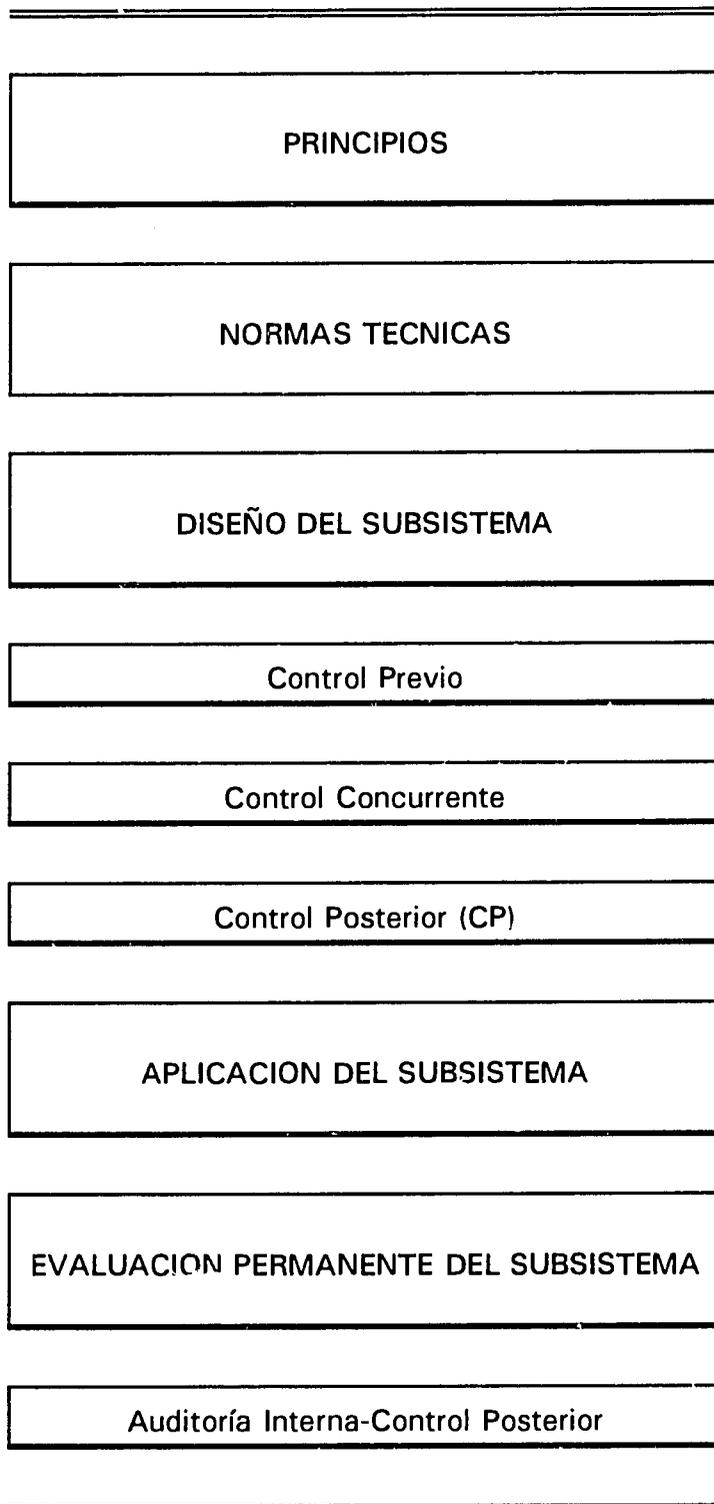
### Normas de Control Interno

Las normas de control interno constituyen los instrumentos técnicos definidos por las instituciones facultadas para normar o regular las actividades desarrolladas por las entidades públicas.

El contenido y orientación de las normas de control interno están dirigidas básicamente a la aplicación de los principios de control interno antes definidos y analizados, a las diferentes áreas específicas de la administración pública. Tradicionalmente las normas de control interno se han relacionado principalmente con las transacciones financieras y en algo con las actividades administrativas, dejando liberadas a las actividades operativas debido a la variedad y especialización que ellas presentan.

Los normativos de control interno una vez promulgados se constituyen en los criterios de calidad a ser considerados en el diseño y aplicación del subsistema de control interno en todas las áreas de actividad de las instituciones públicas.

En consecuencia, se establece una relación directa entre los siguientes elementos conceptuales del control interno:



Diferentes estructuras han utilizado las entidades responsables de emitir la normativa sobre control interno; sin embargo, el mecanismo de mayor utilización

ha sido la promulgación de *Normas Técnicas de Control Interno*, clasificadas de acuerdo con las áreas a que se refieren. Considerando la orientación del SIMAFAL a continuación se presenta una aproximación de la estructura que puede ser utilizada para emitir las normas de control interno.

- Exposición de motivos e instrucciones básicas para la aplicación de la normatividad;
- Normas referidas a las actividades administrativas
  - Planificación
  - Organización interna
  - Dirección de las operaciones
  - Comunicación y control
  - Recursos humanos
  - Recursos materiales
  - Recursos tecnológicos
- Normas sobre las transacciones financieras y el proceso a seguir en los siguientes subsistemas
  - Presupuesto
  - Tesorería
  - Crédito Público
  - Contabilidad
- Normas sobre la utilización de los sistemas de procesamiento electrónico de datos
- Normas sobre el proceso y los estándares de calidad aplicables en la auditoría gubernamental, incluso la auditoría informática y la auditoría de obras públicas
- Normas sobre otras actividades importantes de aplicación generalizada a un grupo de entidades

Una característica de la normatividad técnica emitida es su desarrollo y amplitud, llegando a reglar aspectos poco importantes que muchas veces hacen ineficiente la ejecución de las actividades. Por lo tanto, es conveniente definir una estructura inicial equilibrada que se constituya en una herramienta útil para la administración de las instituciones y en un elemento básico para la eficiente evaluación realizada por la auditoría profesional en la administración pública.

Otro aspecto que debe considerarse seriamente en la emisión de las normas técnicas de control interno es el contenido, enfoque y orientación de los manuales de procedimiento de los subsistemas; para evitar la duplicación de instrucciones que en casos son contradictorias y ocasionan problemas en la ejecución de las actividades.

En conclusión, las normas técnicas constituyen un importante instrumento para el diseño y aplicación del subsistema de control interno al ejecutar las actividades de

una organización; no obstante, debe considerarse lo apropiado de su contenido, de conformidad con las definiciones de los manuales de procedimiento disponibles o proyectados para el funcionamiento de las diversas actividades de la entidad. El detalle de las prácticas a emplear debe dejarse para los manuales, de tal manera que las normas técnicas presenten los criterios básicos o los estándares a ser cumplidos en el diseño y aplicación del subsistema de control interno de las entidades públicas.

## H. CONDICIONES FUNDAMENTALES PARA EL FUNCIONAMIENTO DEL CONTROL INTERNO

Todos los aspectos presentados y analizados en los numerales anteriores constituyen una visión teórica del control interno, los cuales deben conformar el diseño conceptual a ser aplicado, de conformidad con las siguientes condiciones fundamentales:<sup>12</sup>

- Sistematización del proceso de control
- Personal competente para operar el sistema
- Trámite de las operaciones y su documentación

### **Sistematización del Proceso de Control**

El control interno diseñado de manera integrada en los procesos seguidos para llevar a cabo las actividades corrientes de la entidad, permite su sistematización y evita la utilización de recursos adicionales. La sencillez del sistema es una cualidad que facilita la sistematización de los procedimientos y las prácticas de operación y control de manera integrada, mediante su difusión entre el personal responsable de ejecutarlas. El personal debe tener un conocimiento concreto de lo que debe hacer y que no hacer, incluso cuando se trata de operaciones no autorizadas o equivocadas.

El punto de partida para disponer de un sólido subsistema de control interno es definir su diseño conceptual, el que debe basarse en las experiencias obtenidas y en las simulaciones realizadas, de tal forma que tenga todas las posibilidades de éxito en su aplicación real, cuando se ejecuten las operaciones.

### **Personal Competente para Operar el Sistema**

El personal constituye el elemento dinámico en el diseño del control interno y de suma importancia en la aplicación práctica del mismo. La ausencia de personal competente para operar de manera consistente el subsistema, limita considerablemente el cumplimiento de los propósitos previstos.

---

<sup>12</sup> Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público, Tercera edición, Bogotá-Colombia, 1981

Idealmente se debe disponer de personal seleccionado y calificado para aplicar el subsistema de control interno; sin embargo, en el sector público esto no ocurre necesariamente. Por lo tanto, una vez diseñado el subsistema debe emprenderse en un amplio programa de capacitación dirigido al personal que participa en las operaciones para entrenarlo en el funcionamiento y analizar el rol que cada funcionario tiene bajo su responsabilidad.

Un elemento adicional constituye la supervisión administrativa y técnica de las tareas realizadas, el que debe aplicarse por parte de los niveles de jefatura de cada unidad administrativa, como un proceso de entrenamiento en servicio y a la vez de control en la ejecución eficiente del rol asignado.

No cabe discusión alguna, respecto a que la competencia del personal es uno de los factores principales para el adecuado funcionamiento del subsistema de control interno de una institución.

### **Trámite de las Operaciones y su Documentación**

Las operaciones realizadas por una institución requieren seguir un proceso a través del cual se realiza el registro de los diferentes estados por los que pasa una transacción, hasta llegar a su liquidación. La documentación es un factor fundamental, para el control previo y concurrente, para el registro y para el control posterior de las operaciones realizadas.

El registro de las operaciones produce información financiera, administrativa y operativa de las transacciones efectuadas, la cual es de un valor significativo para utilización gerencial en la toma de decisiones. Dichos informes presentan los resultados en términos financieros u otras unidades de medida que permiten evaluar el grado alcanzado en el logro de las metas y objetivos de la institución y tomar las acciones correctivas necesarias para reorientar las actividades hacia los objetivos programados.

La documentación de las operaciones constituye su soporte y para efectos de control facilita la identificación de los niveles de autorización y aprobación utilizados y otros propósitos de control como verificar el cumplimiento de los procedimientos definidos en los manuales de operación.

La correcta documentación de las actividades financieras, administrativas y operativas se relaciona directamente con la sistematización del control interno y constituye uno de los requerimientos básicos para el funcionamiento de un control interno eficiente. La documentación incluye los informes, registros y documentos financieros, administrativos y operativos utilizados en las actividades de una organización.

En conclusión, la sistematización del proceso, el personal competente y la documentación de las operaciones son las condiciones necesarias para el funcionamiento de un subsistema de control interno sólido.

## I. AUDITORÍA INTERNA COMO MECANISMO DE CONTROL INTERNO POSTERIOR

El subsistema de control interno está integrado por tres tipos de controles, definidos por el momento en que son aplicados y denominados previo, concurrente y posterior. En los puntos anteriores se analizaron las características propias de los controles previo y concurrente, en el presente se estudia el control posterior ejecutado por la auditoría interna de las instituciones.

La función de auditoría interna se inicia debido al elevado volumen de operaciones realizadas, el número de personal vinculado con las actividades y el volumen de recursos financieros invertidos, que vuelven complejas las funciones de supervisión y de control para la gerencia de las entidades. Por lo tanto, la auditoría interna se crea como una herramienta de control gerencial que evalúa, informa y asesora a la administración superior de la organización. En las entidades pequeñas, donde la gerencia está en capacidad de supervisar directamente las actividades realizadas por el personal no es necesaria la función de auditoría interna.

*El control interno posterior se lleva a cabo mediante la auditoría interna, actividad profesional sujeta a normas de aceptación general, que mide la efectividad de los demás controles internos y alcanza su mejor expresión cuando recomienda mejoras a la administración y éstas se concretan.*<sup>13</sup>

La auditoría interna tiene el objetivo principal de ayudar a los funcionarios de la administración superior de la institución a descargar de manera efectiva las responsabilidades financieras, administrativas y operativas en función de los niveles de autoridad que ejercen y coadyuva en el logro de las metas y objetivos de la entidad; mediante la entrega de informes que contienen análisis, evaluaciones, comentarios y recomendaciones para mejorar las actividades examinadas.

Las funciones de auditoría interna son exclusivamente de asesoría, en consecuencia, la unidad carece de autoridad para realizar cambios en los procedimientos operativos de la organización o para ordenar que éstos se realicen. Las responsabilidades de la auditoría interna son realizar revisiones, evaluaciones y análisis objetivos de las actividades ejecutadas y de los procedimientos empleados e informar sobre las situaciones encontradas a los niveles jerárquicos pertinentes. Cuando juzga apropiado incluye las recomendaciones para introducir cambios u otras medidas a ser consideradas y aplicadas por los funcionarios encargados de la administración y de las operaciones específicas.

Tomando en cuenta los conocimientos que sobre las políticas institucionales, los procedimientos de operación y la relación estrecha con los funcionarios y servidores de todos los niveles de la entidad, la auditoría interna está en plena

---

<sup>13</sup> SIMAFAL, Proyecto para el Mejoramiento de la Administración Financiera en Latinoamérica y el Caribe, LAC/RFMIP, Abril de 1991

capacidad de prestar un valioso servicio que permite fomentar la comunicación interna y juzgar de manera directa el diseño y la aplicación del control interno, informando a la administración sobre los procedimientos que requieren ser actualizados, mejorados, explicados o eliminados. En definitiva la auditoría interna contribuye de manera directa y substancial para el logro de un sólido subsistema de control interno.

Las actividades de la auditoría interna en la administración pública han sido analizadas en los congresos internacionales de los organismos superiores de control. Debido a la importancia y la colaboración de la función en el fomento de la eficiencia y la colaboración dirigida al logro de las metas y objetivos de las instituciones se recomendó:<sup>14</sup>

*Que los Organismos Superiores de Control alienten el desarrollo de sólidos sistemas de auditoría interna en las entidades públicas controladas y que el trabajo de los auditores internos sea evaluado y utilizado apropiada y plenamente en el ejercicio de las auditorías independientes a cargo de los Organismos Superiores de Control.*

En las reuniones realizadas posteriormente se ha insistido en la necesidad e importancia de la función de auditoría interna, recomendando la ubicación jerárquica a nivel de la máxima autoridad de la entidad e identificando las necesidades de coordinación, de personal idóneo, de información oportuna y de seguimiento a las recomendaciones formuladas.

### **Definición y Alcance de la Auditoría Interna**

*La información requerida por la administración puede provenir de observación directa, de los informes contables, estadísticos, analíticos y operativos corrientes y periódicos, y de las revisiones de su funcionamiento. Otra importante fuente de información es la unidad de auditoría interna, que efectúa exámenes independientes e informa acerca de sus observaciones y evaluaciones de las operaciones y su eficiencia. La función de auditoría interna refuerza de una manera especial las revisiones rutinarias de la administración, gracias a su enfoque y sus métodos independientes de revisión. Esta función es uno de los instrumentos esenciales de la administración, y complementa a todos los otros elementos de control administrativo.<sup>15</sup>*

La cita detalla claramente la ubicación, las funciones y la importancia de las actividades realizadas por la auditoría interna, la cual debe ser utilizada por la

---

<sup>14</sup> VII Congreso Internacional de Organismos Superiores de Control, INCOSAI, Montreal-Canadá, 1971.

<sup>15</sup> Contraloría General de los Estados Unidos, Auditoría Interna en las Entidades Públicas, Traducción del ILACIF, Segunda edición, Bogotá-Colombia, 1981.

administración superior de la entidad para promover la eficiencia en el manejo de los recursos y la eficacia en el logro de las metas y objetivos programados.

### **Definición de Auditoría Interna**

Varias definiciones se han emitido sobre la auditoría interna, pero considerando el enfoque regional del OLACEFS (ex-ILACIF), se incluye la difundida por este organismo: <sup>16</sup>

*Es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras o administrativas efectuado con posterioridad a su ejecución, como un servicio a la gerencia por personal de una unidad de Auditoría Interna completamente independiente de dichas operaciones, con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones.*

Se observa en la definición las características técnicas de las funciones de auditoría interna, que requieren el cumplimiento de varios requisitos relacionados con el profesionalismo del personal que ejecuta dichas funciones, la sistematización del proceso de ejecución a definirse formalmente en un manual de procedimientos y la objetividad que debe caracterizar a las evaluaciones realizadas por el auditor interno, de tal manera que se cree un ambiente positivo para aceptar las recomendaciones incluidas en el informe, por parte de la administración de la entidad.

La independencia requerida para el ejercicio de las funciones de auditoría interna es otro elemento importante de la definición, para lo cual la estructura organizativa debe jerarquizar a la unidad como parte del nivel asesor, directamente relacionado con la máxima autoridad, ya sea un cuerpo colegiado (directorio o junta directiva de los organismos), un comité de auditoría integrado por elementos del nivel directivo y ejecutivo, o el titular de la entidad. Además, el grado de independencia se consolida mediante la asignación de funciones dirigidas a evaluar el funcionamiento de los controles internos, la eficiencia y economía en la utilización de los recursos y revisar el logro de los objetivos programados.

La inclusión de las recomendaciones en la definición, elemento más importante del producto final de la auditoría interna, es el aspecto positivo de la labor que permite el mejoramiento de las actividades, mediante la toma de decisiones oportunas por parte de los administradores responsables de las operaciones evaluadas. Otro aspecto relacionado es el seguimiento que debe dar la administración a la aplicación de las recomendaciones para lograr el mejoramiento de los controles internos, de la producción institucional y de la eficiencia en la utilización de los recursos.

---

<sup>16</sup> Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público, Tercera edición del ILACIF, Bogotá-Colombia, 1981.

### **Alcance de la Auditoría Interna**

Las funciones de auditoría deben abarcar todas las actividades financieras, administrativas y operativas ejecutadas por la entidad para que sea de máxima utilidad en el mejoramiento de las operaciones y el logro de los objetivos institucionales.

Desde otro punto de vista, las funciones de auditoría interna abarcan los niveles directivo, ejecutivo, asesor, de apoyo y operativo de la organización; en consecuencia, el alcance de las actividades de auditoría interna incluye todas las actividades y todos los niveles administrativos de la institución.

El alcance completo del control posterior ejecutado por la auditoría interna está totalmente relacionado con los componentes de la auditoría, referidos principalmente a la orientación que deben tener las actividades de evaluación de las actividades de una institución pública, y son los siguientes: <sup>17</sup>

- Un examen de las transacciones, sistema contable e informes financieros, incluyendo una evaluación del cumplimiento con las leyes y reglamentos aplicables.
- Una revisión de la eficiencia y economía en la utilización de los recursos.
- Una revisión para determinar si efectivamente se han logrado los resultados deseados.

Los componentes señalados se relacionan directamente con la definición de las clases de auditoría que pueden ser aplicadas en una institución pública y son:

- Auditoría Financiera: cuando el componente es el examen de los estados financieros.
- Auditoría de Rendimiento o Integral: cuando los componentes son la revisión de: la eficiencia y economía en el uso de los recursos o determinar si se han logrado efectivamente los objetivos deseados.

La auditoría a los estados financieros de una institución pública, por lo regular no constituye la función principal de la auditoría interna, debido al enfoque utilizado y a los usuarios del dictamen profesional conformado por terceras personas; sin embargo, puede ser realizado por la auditoría interna.

Una práctica corriente de la auditoría interna es realizar estudios o evaluaciones parciales de las transacciones financieras y administrativas, que son parte de los estados financieros preparados por el subsistema de contabilidad sobre los

---

<sup>17</sup> Contraloría General de los Estados Unidos, Auditoría Interna en las Entidades Públicas, Traducción del ILACIF, Segunda edición, Bogotá-Colombia 1981.

resultados de operación y la situación financiera de la organización. Estas evaluaciones han sido denominadas exámenes o estudios especiales, debido al alcance parcial o limitado de las operaciones a verificar.

El propósito principal de la auditoría interna está relacionado de manera directa con la auditoría de rendimiento o integral, (tiene muchas denominaciones adicionales como: operativa, gerencial, operacional, de eficiencia, de resultados, de efectividad, administrativa, de economía, de gestión, entre las más comunes), relacionada con la evaluación de la eficiencia y economía en la utilización de los recursos de la institución o la evaluación del logro real de las metas y objetivos de la entidad.

De manera similar a lo expresado para la auditoría financiera, es generalizada la ejecución de estudios o exámenes especiales dirigidos a la evaluación del rendimiento institucional o integrales, considerando los componentes señalados para éste tipo de evaluaciones. El volumen de operaciones, la diversidad de actividades y los recursos invertidos hacen poco practicables las auditorías de rendimiento dirigidas a toda la organización por parte de la auditoría interna.

La planificación institucional de la auditoría interna constituye el medio idóneo para en el mediano plazo completar la auditoría de rendimiento o integral de la entidad, mediante la ejecución de estudios especiales dirigidos a la evaluación del rendimiento de las principales áreas de actividad sustantiva de la organización.

En resumen, el enfoque principal de la auditoría interna está dirigido a la ejecución de estudios especiales orientados a la evaluación del rendimiento y dirigidos a verificar los controles internos financieros y administrativos de la organización. La auditoría financiera con el propósito de dictaminar sobre la razonabilidad de los estados financieros no constituye una función relevante de la auditoría interna.

### **Organización de la Auditoría Interna**

La ubicación en la estructura organizativa como una unidad asesora al directorio o titular del organismo fué señalada en la definición, la que es ratificada.

Las funciones de auditoría interna deben estar centralizadas en una sola unidad administrativa para toda la institución. En el caso de entidades administrativamente descentralizadas las funciones de auditoría las realiza la unidad central y en los casos de unidades que desarrollan operaciones importantes se realizan mediante la designación de un grupo de auditores permanentes, residentes en la localidad donde funcionan las dependencias de la entidad o mediante la integración de grupos para realizar auditoría específicas periódicamente.

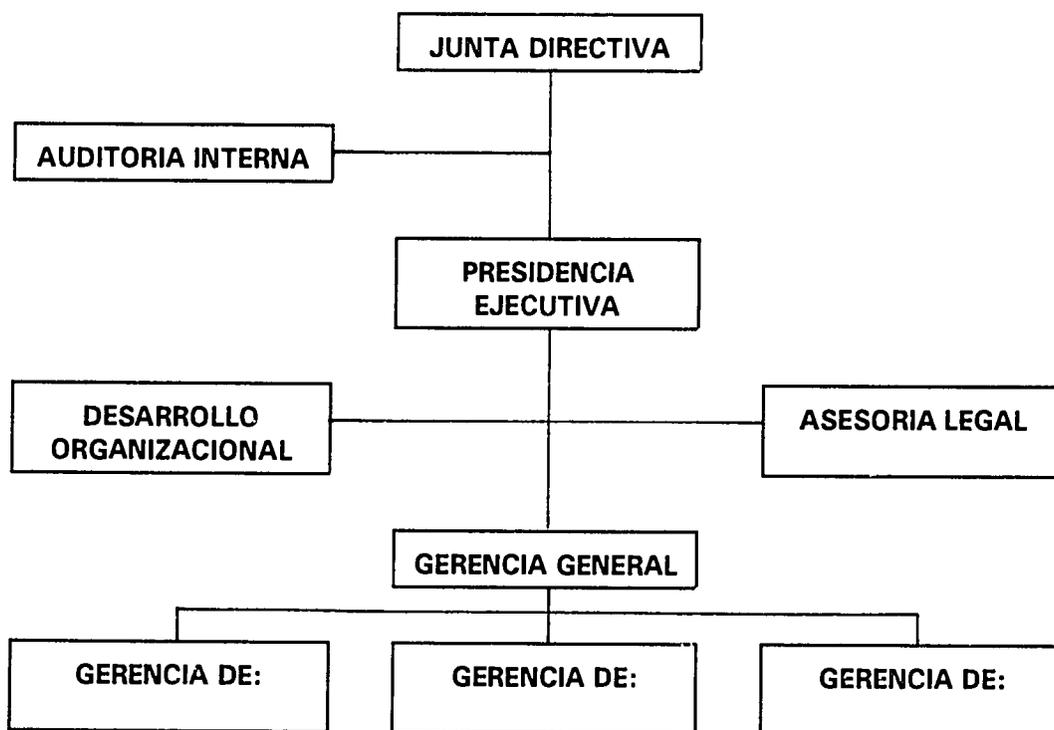
La ubicación de la auditoría interna como unidad asesora le permite mantener un grado aceptable de independencia respecto de las actividades administrativas realizadas por la institución. Además, la relación continua y estrecha del auditor

interno jefe con los niveles superiores de la administración posibilitan el acceso directo a información importante para la planificación y ejecución de las auditorías.

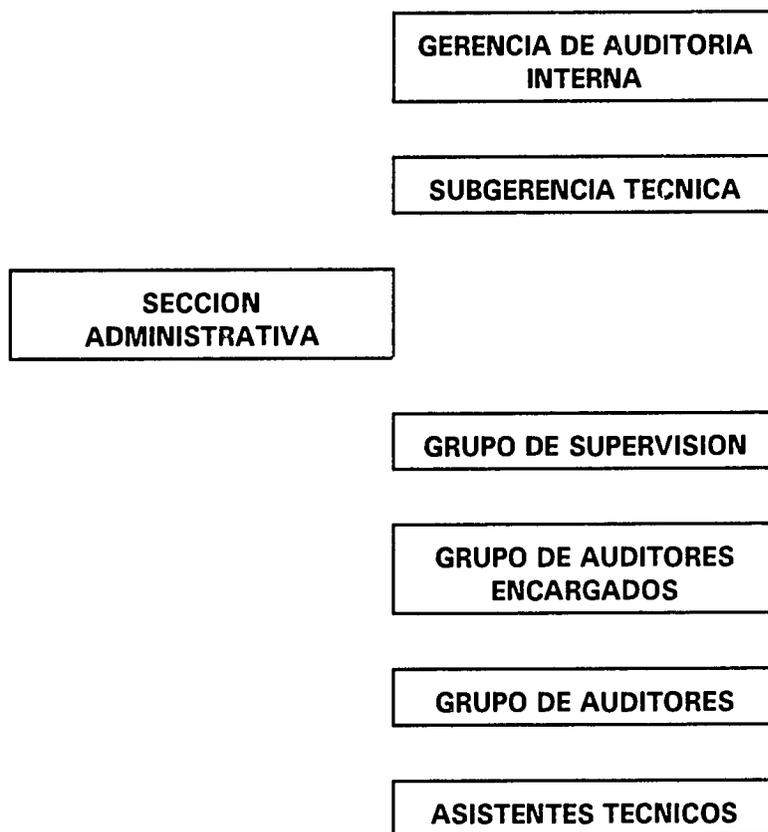
Como unidad asesora produce información significativa a ser utilizada por la administración de la entidad para el mejor manejo de las operaciones, de tal manera que sus recomendaciones son vinculantes solamente en la medida que la administración las hace suyas.

La ubicación jerárquica de la unidad de auditoría interna en el organigrama estructural de la institución se presenta en el cuadro incluido en la página siguiente:

**UBICACION DE LA UNIDAD DE AUDITORIA INTERNA EN LA ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE UNA ENTIDAD**



La unidad de auditoría interna necesita definir su estructura interna, estableciendo los niveles jerárquicos y las funciones de las subunidades y posiciones profesionales que se presenta en el siguiente cuadro:

**ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LA UNIDAD DE AUDITORIA INTERNA**

La estructura señalada es flexible y puede ser ampliada o reducida, de acuerdo con las necesidades de cada institución; sin embargo, están definidos los principales niveles funcionales de la unidad (gerencia, dirección, división, departamento o sección), según la terminología y tamaño de la organización a la que corresponda la auditoría interna. En el caso de que existan unidades descentralizadas de la auditoría interna con una ubicación geográfica diferente, la estructura es similar, salvo que el encargado de dirigir la subunidad tendrá un nivel jerárquico de supervisor o subgerente, según la importancia de las actividades y el personal disponible.

**Responsabilidades de la Auditoría Interna y su Personal**

Las políticas gerenciales de la institución deben establecer de manera clara las responsabilidades de la auditoría interna, así como la autoridad relacionada, que permita el acceso y la revisión de la documentación, personal, archivos, registros, operaciones y bienes de todas las unidades operativas, administrativas y financieras.

Además, para ejecutar las actividades de auditoría interna debe disponerse de toda la libertad para programarlas respecto de las principales áreas de operación de la

institución. La independencia y objetividad al ejecutar sus funciones es otra característica importante para cumplir con sus responsabilidades, las que se pueden resumir en las siguientes:

- Administrar eficientemente los recursos asignados, motivando la participación y colaboración del personal para mejorar la producción de la auditoría interna y de la entidad.
- Planificar las acciones de auditoría a realizar, a corto y mediano plazo.
- Evaluar constantemente el funcionamiento adecuado del control interno.
- Realizar auditorías dirigidas a evaluar la eficiencia en la utilización de los recursos, el logro de los resultados programados y la corrección de los registros e informes financieros, administrativos y operativos.
- Informar y asesorar a la gerencia para el mejor cumplimiento de los objetivos institucionales.
- Coordinar las actividades de auditoría con los funcionarios de otras áreas para fomentar el logro de los objetivos, tanto de auditoría como de la entidad.

Existen otras responsabilidades para el personal de auditoría interna, como es el cumplimiento de las normas para el ejercicio profesional de la auditoría interna, NEPAI, emitidas por el Instituto de Auditores Internos, IAI, organismo internacional que ha contribuido notablemente para el desarrollo de la auditoría interna en el sector público. También el Instituto ha promulgado el Código de Ética del Auditor Interno y que por la importancia y relación con sus responsabilidades se lo cita a continuación:

- I. Un miembro deberá ser honesto, objetivo y diligente al llevar a cabo sus obligaciones y responsabilidades.
- II. Un miembro al merecer la confianza de su empleador, deberá demostrar lealtad en todo lo relacionado con los asuntos de su empleador o de la persona a la cual presta sus servicios. Sin embargo, un miembro no tomará parte en forma consciente en ninguna actividad ilegal o incorrecta.
- III. Un miembro no deberá tomar parte en ninguna actividad que pueda divergir con los intereses de su empleador o que pueda perjudicar la capacidad de llevar a cabo sus deberes y responsabilidades.
- IV. Un miembro no deberá aceptar ningún honorario o regalo de un empleado, cliente o socio comercial de su empleador, sin el conocimiento y consentimiento de la alta gerencia.

- V. Un miembro deberá utilizar con prudencia la información obtenida durante el ejercicio de sus funciones. No utilizará la información confidencial con fines de lucro personal o en detrimento del bienestar de su empleador.
- VI. Un miembro, al expresar una opinión deberá hacer todo lo posible por presentar suficiente evidencia que respalde dicha opinión. Al presentar su informe, un miembro deberá revelar los hechos que podrían distorsionar el informe sobre el resultado de las operaciones bajo revisión o encubrir prácticas ilegales de no ser revelados.
- VII. Un miembro deberá luchar continuamente por el mejoramiento de la pericia y efectividad de sus servicios.
- VIII. Un miembro deberá acatar los Estatutos y apoyar los objetivos del Instituto de Auditores Internos. Al ejercer su profesión tendrá siempre en mente su obligación de mantener el alto nivel de competencia, moralidad y dignidad establecidos por el Instituto y sus miembros.

### **Personal de Auditoría Interna**

El cumplimiento de las responsabilidades de auditoría interna requiere de un grupo de profesionales idóneos desde el punto de vista técnico y moral. La experiencia del personal es un factor importante que debe ser considerado en el proceso de selección y contratación.

Las funciones de asesoría que brinda la auditoría interna a la administración están relacionadas directamente con la habilidad técnica y la idoneidad del grupo de auditores al realizar las labores de evaluación de manera objetiva e independiente.

El enfoque de la auditoría interna dirigido a evaluar la eficiencia, la efectividad y economía de las operaciones realizadas por una entidad, amerita la participación de grupos multidisciplinarios de profesionales de acuerdo con la especialización de las actividades examinadas. La auditoría de rendimiento o integral engloba las actividades operativas, administrativas y financieras de una área, unidad administrativa, proyecto o actividad importante, por lo que es necesaria la participación de auditores técnicos de acuerdo con el tipo de operaciones a ser evaluadas.

No obstante, al iniciar las actividades de auditoría interna es conveniente partir de la evaluación de las transacciones financieras y administrativas, inclusive se debe comenzar los estudios dirigidos a evaluar la eficiencia, eficacia y economía de las áreas financiera y administrativa para lograr experiencia en las actividades que son de dominio del contador público. Posteriormente se debe incursionar en los exámenes dirigidos a evaluar la eficiencia en la utilización de los recursos y el logro de los objetivos programados.

La idoneidad técnica se obtiene mediante la definición de requisitos exigentes para los profesionales que se integren a las actividades de auditoría interna. Además, de la capacitación en servicio, proporcionada por el nivel de supervisión es importante y es conveniente disponer de un programa de entrenamiento y especialización de los auditores internos en las áreas de actividad sustantiva de la institución.

La coordinación y colaboración de los profesionales de auditoría interna en la ejecución de la auditoría externa, sea por la ISA o por las firmas privadas contratadas, constituye otro elemento importante de capacitación en servicio que debe ser utilizado de manera permanente.

La unidad de auditoría interna debe constituirse en el modelo de gestión para el resto de unidades operativas, administrativas y financieras de la institución, en relación con: la planificación de actividades, la estructura organizativa y la definición de funciones y responsabilidades, la dirección y motivación del personal, la comunicación e información oportuna y el uso eficiente de los recursos humanos, financieros, materiales y tecnológicos. Esta debe ser una de sus principales responsabilidades.

## J. FUNCIONES INCOMPATIBLES CON LA AUDITORÍA INTERNA

Las funciones de auditoría interna son parte del subsistema de control interno, en el segmento denominado control posterior de las actividades; por lo tanto, no se la debe confundir con las funciones de línea relativas al control previo y concurrente, a la aprobación de ningún tipo de documento o a la presentación de informes previos a concretar una transacción.

Tampoco las funciones de auditoría interna deben ser confundidas con las actividades de control externo realizadas por las ISA's o las firmas privadas contratadas para llevar a cabo auditorías en las entidades públicas. Su función fundamental es asesorar técnicamente a la administración de la institución en la que presta sus servicios.

Las unidades de auditoría interna y los profesionales que prestan sus servicios en dicha unidad no deben realizar las siguientes funciones, bajo ningún condición: <sup>18</sup>

- Revisar previamente operaciones propuestas
- Aprobar o poner visto bueno en transacciones o documentos
- Efectuar operaciones de línea
- Mantener libros o registros
- Participar en la toma de decisiones
- Custodiar recursos
- Tomar parte en operaciones o actividades de línea, que impliquen autorizaciones o vistos buenos por parte del auditor interno

---

<sup>18</sup> Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público, ILACIF, Tercera edición, Bogotá-Colombia, 1981.

En resumen, ningún profesional de la auditoría interna debe participar reemplazando a funcionarios de los distintos niveles jerárquicos en el cumplimiento de sus responsabilidades básicas; además, las evaluaciones realizadas por la auditoría interna de ningún modo evitan la obligación de supervisar las actividades del personal subalterno por parte de los funcionarios responsables de la administración.

#### IV. SUBSISTEMA DE AUDITORÍA EXTERNA

El cambio de filosofía, enfoque y orientación que ha tenido lugar en el Subsistema de Auditoría Externa de algunos países, principalmente en las dos últimas décadas, ha sido muy profundo y continúa hoy su proceso de implantación, actualización y mejora constantes.

En algunos países, el proceso se inició adoptando la filosofía y el enfoque técnico del subsistema de auditoría externa, mediante la reforma en las disposiciones legales; incluso, se han cumplido varios ciclos en los cuales se modificaron y adaptaron los criterios técnicos definidos en el diseño original. En otros países, el proceso no ha logrado introducir cambios significativos en las disposiciones legales debido a que las funciones del subsistema se encuentran regladas por la constitución cuya actualización o modificación es muy compleja y porque se dice, tiene un costo político elevado; sin embargo, la auditoría profesional ha sido aceptada como la técnica más eficiente para aplicar el control externo de las instituciones públicas, mediante la emisión de normativos técnicos que regulan y guían las actividades de la auditoría independiente. Por último, en otros países se está empezando el proceso de modernización del subsistema de auditoría externa, mediante reformas legales y constitucionales que permitan la utilización de la auditoría independiente (auditoría externa) para el control y evaluación de las actividades realizadas por las entidades públicas; ya que es la técnica más desarrollada y eficiente para cumplir con las responsabilidades del control externo.

El cambio señalado es el producto de un largo proceso de investigación, análisis, resolución, difusión, capacitación y orientación técnica desarrollado por diversos organismos y reuniones internacionales, entre los cuales se destacan:

- Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría, INTOSAI, que agrupa a las entidades de control de los países del mundo, suscriptores de la carta de las Naciones Unidas.
- Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores, OLACEFS, (anteriormente conocida como Instituto Latinoamericano y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras, ILACIF), que agrupa a las entidades que realizan las funciones de control externo en América Latina y el Caribe.
- Congreso Internacional de Instituciones Supremas de Auditoría, INCOSAI, que se realiza cada tres años y emite resoluciones como guías y orientaciones para las instituciones de los países miembros de INTOSAI. El siguiente se realizará en 1992 en la ciudad de Washington, Estados Unidos de Norteamérica.

- Congreso Latinoamericano de Entidades Fiscalizadoras Superiores, CLADEFS, en el que se analizan temas de interés técnico y cuyas resoluciones constituyen guías y orientaciones para las actividades de control; se reúne cada tres años y el próximo se realizará en la ciudad de San José, Costa Rica en 1993.
- Conferencia Interamericana de Contabilidad, organizada por la Asociación Interamericana de Contabilidad, AIC; se realiza cada dos años, la próxima se efectuará en la ciudad de Buenos Aires, Argentina en éste año. en ella se ha organizado la Comisión del Sector Gubernamental y en ésta se presentan y discuten temas técnicos relacionados con las actividades de auditoría y contabilidad específicas para dicho sector.
- Seminarios Regionales de Contabilidad, patrocinados por la Asociación Interamericana de Contabilidad y presentados por los organismos profesionales de cada país; se realizan varios durante el año.
- Instituto de Auditores Internos, que agrupa a los capítulos de varias decenas de países y más de 50.000 miembros en el mundo, es el organismo que más ha colaborado en el desarrollo de la auditoría en el sector público en general y en la auditoría interna en particular.
- Encuentro Internacional de Auditores Internos, organizados cada dos años por el Instituto de Auditores Internos y el capítulo del país sede; el próximo se realiza éste año en Buenos Aires, Argentina.
- Consorcio Internacional para el Mejoramiento de la Administración Financiera Gubernamental, organismo técnico que ha orientado sus actividades al entrenamiento y la difusión de material técnico, mediante el patrocinio y organización de varias conferencias. Cuenta entre sus miembros a varias instituciones superiores de auditoría, entidades responsables de la contabilidad y presupuesto, organismos regionales e internacionales de profesionales y personas individuales que han ejercido funciones relevantes en cada uno de sus países.
- Varias ISA's, principalmente las de Estados Unidos de Norteamérica y de Canadá, han contribuido de manera directa en el desarrollo de la auditoría externa y la administración financiera gubernamental, mediante la investigación y el auspicio de un programa de becas para el entrenamiento de los auditores profesionales de los países en vías de desarrollo.

*Es difícil tratar separadamente los esfuerzos de los países más desarrollados y de las organizaciones internacionales. Digo esto por varias razones. Facilitan asistencia similar y no inesperadamente tienen problemas similares con esta ayuda. Por ejemplo, los programas de asistencia sobre administración financiera puede que no tome completamente en cuenta las necesidades del país que la recibe, pero sin embargo, está dirigida a aquellas áreas que el país donante considera*

*que son las más apropiadas. Los donantes tienen que darse cuenta del hecho de que sus conocimientos tecnológicos no pueden ser directamente transferidos a los países menos desarrollados y tienen que ser adaptados para llenar las necesidades del país que los recibe.*<sup>1</sup>

La modernización y actualización de los métodos, procedimientos y prácticas para la ejecución de la auditoría externa debe continuar en forma permanente. La colaboración y participación de los organismos indicados es importante, pero el empeño y dedicación a la investigación y al desarrollo práctico de la auditoría en cada uno de nuestros países, es el fundamento para el mejoramiento constante. La especialización de las ISA's en determinadas áreas de actividad para luego proyectar sus experiencias a nivel de la región y del continente, es una alternativa a considerar y, con seguridad, a seguir en un futuro cercano.

#### **A. ADMINISTRACIÓN FINANCIERA Y AUDITORÍA EXTERNA**

El Sistema de Administración Financiera está conformado por los subsistemas de Presupuesto, Tesorería, Crédito Público y Contabilidad y, en forma total o parcial, es uno de los sujetos pasivos del Subsistema de Auditoría Externa, de la administración pública.

Tradicionalmente la auditoría externa se ha identificado con el control de las operaciones financieras en general y de las transacciones contables en particular. Los estados financieros de las entidades públicas constituyen los reportes oficiales sobre los resultados de operación y la situación financiera a una fecha determinada; dichos estados han constituido el fundamento para efectuar la auditoría de la administración pública, ya que su ausencia limita considerablemente la función de auditoría financiera. Durante los últimos años las acciones de auditoría se han dirigido a verificar la eficiencia y economía en la utilización de los recursos institucionales y a evaluar la eficacia en el logro de los resultados programados o los objetivos de la institución.

Sea cual fuere la orientación de los estudios de auditoría, el Sistema de Administración Financiera constituye uno de los principales elementos a utilizar en la evaluación de las actividades de una organización. En otras palabras, dicho sistema constituye la "materia prima" que permite planificar y programar; aplicar procedimientos de comprobación, pruebas de verificación, análisis de resultados y comparación de elementos; y llegar a conclusiones y recomendaciones para mejorar las actividades institucionales.

---

<sup>1</sup> Elmer B. Staats, Contralor General de los Estados Unidos, Artículo La Auditoría de las Américas: Lo Que Traerá el Futuro. Revista Internacional de Auditoría Gubernamental, Recopilación No. 1 del IPDEVI, Quito-Ecuador 1987.

*Se define a la administración financiera como un sistema que, mediante la planificación, obtención, asignación, utilización, registro, información y control, persigue la eficiente gestión de los recursos financieros del Estado para la satisfacción de las necesidades colectivas.*<sup>2</sup>

La definición confirma la importancia de la administración financiera para el funcionamiento eficiente y efectivo del subsistema de Auditoría Externa de la administración pública, independientemente de la orientación financiera o evaluación del rendimiento que se proyecte realizar.

En la mayoría de los países latinoamericanos es evidente la necesidad de mejorar la administración financiera del Estado y de las instituciones que lo conforman, aspecto que redundará de manera directa en la aplicación tanto de la auditoría externa como de la auditoría interna. Sobre el particular es pertinente incluir la siguiente cita:<sup>3</sup>

*Dadas las necesidades de la administración financiera en los países menos desarrollados la pregunta que se formula es la siguiente: ¿Cómo iniciaremos un esfuerzo coordinado para corregir este problema? Creo que hay cuatro maneras de enfocar la cuestión. Primero y el más importante es que los poderes legislativo y ejecutivo del Gobierno reconozcan la importancia de mejorar la capacidad de la administración financiera. Este reconocimiento tiene que estar acompañado de la voluntad de aumentar los recursos que se dedican a estos esfuerzos. Segundo, además de apoyar los esfuerzos nacionales, los países necesitan individualmente, apoyar a las organizaciones regionales en sus esfuerzos para facilitar la capacitación y servir como centro para compartir información y experiencia. Tercero, las naciones desarrolladas que pueden facilitar asistencia directa tendrán que hacer todo lo posible para suministrarla a aquellos sectores que más lo requieren, antes que predeterminar el tipo de asistencia o el mecanismo de entrega. Cuarto, las organizaciones internacionales deben reconocer la importancia en fortalecer las capacidades de administración financiera y en diseñar programas de asistencia para llenar estas necesidades.*

El texto tomado del trabajo presentado en el II Seminario de Entidades Fiscalizadoras Superiores, realizado en mayo de 1980 en la ciudad de México, continúa vigente y los esfuerzos planteados para satisfacer las necesidades de administración financiera en los países menos desarrollados debe continuarse para disponer de un sistema de administración financiera que promueva la eficiencia en la ejecución de la auditoría y se constituya en una herramienta de gestión útil para dirigir las actividades de las entidades públicas.

---

<sup>2</sup> Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera, Control y Auditoría, Proyecto para discusión, SIMAFAL. Proyecto LAC/RFMIP, abril de 1991.

<sup>3</sup> Elmer B. Staats, op. cit.; página 23.

Con un enfoque similar, la Estrategia para la Acción, ESTRATAC, cuando define el curso de las actividades a seguir para lograr la aceptación del SIMAFAL por parte de los países interesados, en la fase de implantación señala lo siguiente: <sup>4</sup>

*El mejoramiento de la administración financiera, control y auditoría es una responsabilidad de cada país y no de la asistencia técnica. Quienes deben llevarlo a cabo son los funcionarios nacionales designados como gerentes para el efecto; los resultados de los programas de mejoramiento están condicionados a la capacidad de aquellos y por esto los países están obligados a cumplir las actividades siguientes:*

- *Integración de la Comisión Interinstitucional y demás organismos...*
- *Eliminación de ingerencias extrañas a la idoneidad en la conformación de los organismos nacionales...*
- *Capacitación en servicio de los funcionarios nacionales en el trabajo mancomunado con los consultores extranjeros...*
- *Adopción de la modalidad de organización por proyectos en todos los organismos nacionales...*
- *Adscripción de funciones a los organismos nacionales, y preferentemente a la Comisión Interinstitucional, para definir los términos de referencia y perfil de los consultores extranjeros...*
- *Coordinación de esos organismos con las entidades nacionales de administración de la cooperación técnica, con las asociaciones profesionales nacionales...*

En resumen, se observa que la administración financiera, control y auditoría están integrados tanto en el diseño conceptual definido en el SIMAFAL como en la Estrategia para la Acción, ESTRATAC. Las actividades para aplicar el SIMAFAL adaptado a las necesidades de cada país, y posterior evaluación y ajuste requiere de lo siguiente:<sup>5</sup>

- *Dotar de organización para la ejecución del plan de acción y para el funcionamiento de los sistemas de administración financiera y de control*
- *Normar el funcionamiento de los sistemas*

---

<sup>4</sup> Estrategia para el Mejoramiento de la Administración Financiera, Control y Auditoría. Estrategia para la Acción, ESTRATAC, Proyecto pa a discusión. LAC/RFMIP, abril de 1991.

<sup>5</sup> Estrategia para el Mejoramiento de la Administración Financiera, Control y Auditoría; op.cit.; página 42.

- *Desarrollar los recursos humanos para la aplicación del SIMAFAL*
- *Implantar, evaluar y actualizar permanentemente los sistemas de administración financiera y de control.*

La implantación, evaluación y actualización de los sistemas incluye su diseño de operación, mediante la elaboración de los manuales de presupuesto, de tesorería, de crédito público, de contabilidad y de auditoría; fundamentados en los principios, normatividad, metodologías, procedimientos y prácticas debidamente probados. Esta etapa es la de mayor detalle y requiere la colaboración permanente de profesionales experimentados para documentar los sistemas y coordinar las funciones que realizan en paralelo los subsistemas de administración financiera, control y auditoría.

En conclusión, el Subsistema de Auditoría Externa en el sector público dirige una parte importante de sus recursos a la auditoría de la administración financiera de las instituciones públicas, directamente cuando se trata de estudios financieros y en forma indirecta cuando los exámenes están dirigidos a la evaluación del rendimiento de la entidad, programa o actividad importante. Tanto los auditores financieros como los auditores técnicos utilizan la información producida por la administración financiera de la institución para realizar análisis, relaciones, verificaciones, inspecciones, comprobaciones, confirmaciones y otros procedimientos sobre las operaciones reportadas. Por lo tanto, en la medida que el Sistema de Administración Financiera proporcione ágil y oportunamente la información y documentación de las transacciones realizadas, estará colaborando para el eficiente funcionamiento del Subsistema de Auditoría Externa y de las actividades de la auditoría interna.

## **B. DEFINICIÓN Y CLASES DE AUDITORÍA**

El desarrollo técnico de la auditoría profesional se inició a principios de éste siglo cuando:

*En 1917 el Instituto Americano de Contadores Públicos, a solicitud del Federal Trade Commission, preparó un "memorandum sobre auditorías de balance" el cual fue aprobado por el Comité y enviado al Federal Reserve Board, el cual luego de su aprobación provisional lo publicó en el Federal Reserve Bulletin en abril de 1917, como "Contabilización Uniforme: una propuesta tentativa Emitida por el Federal Reserve Board. Este memorandum fue difundido ampliamente y en 1918 fue reexpedido bajo el mismo patrocinio, con el título: "Métodos Aprobados para la Preparación de Balances", sin prácticamente ningún cambio.<sup>6</sup>*

El Comité de Procedimientos de Auditoría inició sus actividades en enero de 1939, cuando se designó un pequeño comité para investigar los procedimientos

---

<sup>6</sup> Declaraciones sobre Normas de Auditoría, SAS No. 1, AICPA, México 1989.

de auditoría. La Declaración No. 1 presentó ciertas conclusiones derivadas de las experiencias de la profesión, las cuales en gran medida proporcionan las bases estructurales del marco actual de las normas de auditoría. Luego se han preparado dos codificaciones de las Declaraciones sobre Procedimientos de Auditoría en 1951 y 1972, las mismas que han constituido los puntos claves para el desarrollo y actualización de la profesión en el continente americano.

La actualización de las Declaraciones sobre Normas de Auditoría emitidas en abril de 1988, SAS 52 al 61, vigentes a partir de enero de 1989 y 1990 es otro hecho técnico importante que promueve la actualización de los profesionales, principalmente los que realizan funciones de auditoría.

### Definición de Auditoría

Muchos enfoques y orientaciones ha recibido en las dos últimas décadas el término auditoría. Existen disciplinas profesionales que reclaman como de su patrimonio las funciones de auditoría. Sin embargo, la definición de estándares para el ejercicio profesional, el establecimiento de procedimientos obligatorios de verificación, el desarrollo de las técnicas a utilizar, la determinación de una metodología sistematizada para realizar el trabajo y para preparar los informes, sólo ha sido realizada por la profesión del Contador Público.

No obstante, la participación y colaboración multidisciplinaria para ejecutar auditorías de rendimiento o integrales es evidente, motivo por el cual los auditores técnicos o profesionales de otras disciplinas requieren de un proceso de preparación académica y de campo para realizar sus funciones de manera eficiente.

Considerando el enfoque multidisciplinario de la auditoría, sobre todo en el sector gubernamental se presentan algunas definiciones que incluyen los criterios desarrollados en los últimos años:

- Declaraciones sobre Normas de Auditoría No. 1, codificación aprobada en noviembre de 1972:<sup>7</sup>

*El objetivo de un examen ordinario de los estados financieros por parte de un auditor independiente, es la expresión de una opinión sobre la razonabilidad con la que presentan la situación financiera, resultados de las operaciones y cambios en la situación financiera de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. El informe del auditor es el medio por el que él expresa su opinión o, si las circunstancias lo requieren, se abstiene de opinar. En cualquier caso, dirá si su examen ha sido hecho de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.*

---

<sup>7</sup> Declaración sobre Normas de Auditoría; op. cit.; página 1, párrafo 01.

- Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control, Disposiciones finales: <sup>8</sup>

*Auditoría. El examen objetivo y sistemático profesional de operaciones financieras o administrativas, efectuado con posterioridad a su ejecución, con la finalidad de evaluarlas, verificarlas y elaborar su informe que contenga observaciones, conclusiones, recomendaciones y el correspondiente dictamen.*

- Política Técnica No. T-5, emitida por el ex-Instituto Latinoamericano y del Caribe de Ciencias Fiscalizadoras: <sup>9</sup>

*Auditoría es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras o administrativas, efectuado con posterioridad a su ejecución con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones, recomendaciones, y, en el caso de examen de estados financieros, el correspondiente dictamen profesional.*

- Política de Auditoría 2, Naturaleza y Definición de la Auditoría de la Contraloría General del Ecuador: <sup>10</sup>

*El examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras o administrativas, efectuado por auditores profesionales con posterioridad a su ejecución con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y elaborar el informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones y, en el caso de examen de estados financieros, el correspondiente dictamen profesional. La actividad gubernamental comprende las siguientes actividades:*

*a. Verificar las transacciones, sistemas contables, informes y estados financieros correspondientes al período examinado.*

*b. Evaluar la conformidad y el cumplimiento de las normas legales y secundarias vigentes.*

*c. Revisar y evaluar el sistema de control interno financiero.*

---

<sup>8</sup> Contraloría General de la República del Perú, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control, Decreto Ley 19039, Noviembre de 1971, Lima-Perú.

<sup>9</sup> Ex-Instituto Latinoamericano y del Caribe de Ciencias Fiscalizadoras, hoy OLACEFS, Políticas Operativas y Técnicas aprobadas por el Consejo Directivo, febrero de 1977; Quito-Ecuador.

<sup>10</sup> Contraloría General del Ecuador; Normatividad Técnica promulgada en Registro Oficial No. 464 de noviembre de 1977; Quito-Ecuador.

d. Examinar y evaluar la planificación, organización, dirección y control interno administrativo.

e. Revisar y evaluar la eficiencia, economía y efectividad con que se han utilizado los recursos humanos, materiales y financieros por parte de las entidades y organismos sujetos a examen.

f. Revisar y evaluar los resultados de las operaciones programadas, a fin de determinar el grado en que han sido logradas las metas y objetivos.

- Manual de Procedimientos de Auditoría, Contraloría General de la República de Costa Rica, cita la definición incluida en el Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público: <sup>11</sup>

*Auditoría: es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras o administrativas, efectuado con posterioridad a su ejecución con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones, y, en el caso de los estados financieros, el correspondiente dictamen profesional.*

- El SIMAFAL define a la auditoría externa: <sup>12</sup>

*Se define como el conjunto de actividades profesionales que se llevan a cabo con sujeción a normas, por parte de organismos totalmente ajenos e independientes de las entidades actoras de las operaciones. Tiene por finalidad posibilitar que los administradores den cuenta pública de su gestión oficial; examinarla objetivamente; emitir opinión calificada sobre la razonabilidad de los estados financieros, la eficiencia y economía en el uso de los recursos y la efectividad de los resultados; recomendar mejoras a la administración pública; y, verificar su aplicación.*

Las definiciones citadas están relacionadas con la auditoría en general y con la auditoría gubernamental específicamente, las cuales han evolucionado durante las dos últimas décadas. Existen varios aspectos comunes en dichas definiciones, los cuales se tabulan a continuación:

- Examen, estudio o evaluación
- Objetivo, sistemático y profesional

---

<sup>11</sup> Manual de Procedimientos de Auditoría, Contraloría General de la República de Costa Rica; Primera edición; octubre de 1986, San José-Costa Rica.

<sup>12</sup> Proyecto para el Mejoramiento de la Administración Financiera en Latinoamérica y el Caribe, LAC/RFMIP; SIMAFAL, documento para discusión, abril de 1991, Quito Ecuador.

- Dirigido a las actividades financieras o administrativas
- Aplicado posteriormente a la ejecución de las actividades
- Propósito de verificar y evaluar las actividades y que los administradores den cuenta pública de su gestión oficial
- Elaborar un informe que contenga comentarios u observaciones, conclusiones y recomendaciones, incluye el dictamen profesional en el caso de auditorías financieras
- Verificar la aplicación de las recomendaciones

El enfoque y la cobertura del examen, estudio o evaluación realizado por la auditoría gubernamental son tan amplios que abarcan las actividades operativas, administrativas y financieras realizadas por los funcionarios y servidores de las entidades públicas; para posibilitar la rendición de cuentas de la gestión realizada por dichos funcionarios.

### Clasificación de la Auditoría

Las definiciones antes enunciadas permiten identificar la primera clasificación de las actividades de auditoría, considerando el enfoque, objetivo y alcance del examen a ejecutar en una institución, unidad administrativa, proyecto o actividad importante, y son las siguientes:

- Auditoría financiera
- Auditoría de rendimiento o integral
- Auditoría o estudio especial

Una segunda clasificación de la auditoría se plantea considerando el organismo ejecutor del trabajo. Por lo tanto, la auditoría practicada por las ISA's que son parte del Subsistema de Auditoría Externa, se conoce como auditoría independiente; y la auditoría realizada por las unidades de auditoría interna que forman parte del Subsistema de Control Interno, se conoce como auditoría interna.

**Auditoría interna:** Ejecutada por auditores profesionales de la entidad o actividad examinada.

- Financiera
- De rendimiento o integral
- Estudios especiales:
  - Enfoque financiero
  - Enfoque de rendimiento
  - Verificación de denuncias y casos de excepción

**Auditoría independiente:** Llevada a cabo por auditores profesionales de las ISA's y de las firmas privadas contratadas.

- Financiera
- De rendimiento o integral
- Estudios especiales:

- Enfoque financiero
- Enfoque de rendimiento
- Verificación de denuncias y casos de excepción

Las definiciones generales sobre auditoría gubernamental son aplicables tanto para la auditoría interna como para la auditoría independiente practicadas por los organismos correspondientes.

Con referencia a la auditoría financiera, de rendimiento y estudios especiales, a continuación se presentan las definiciones aplicables con base en el contenido de la Política Técnica del ILACIF No. T-5, Auditoría Gubernamental.

### **Auditoría Financiera**

La auditoría financiera tiene un mayor desarrollo técnico y ha dado origen a la presencia del resto de auditorías que en la actualidad se conoce. La filosofía, normas de general aceptación, técnicas de verificación, metodología de trabajo, prácticas y procedimientos de comprobación, documentación del examen, selectividad de los procedimientos, mecanismos de información y otros aspectos han sido desarrollados por la Contaduría Pública con la ejecución de auditorías financieras o auditorías de balance como se las conocía hace algunos años.

Por lo tanto, existen criterios técnicos suficientes para ejecutar la auditoría financiera de las instituciones públicas y de sus programas específicos. Sin embargo, la disponibilidad de sistemas de administración financiera adecuados e integrados es un requerimiento que debe cumplirse en la administración de las entidades públicas para la eficaz ejecución de la auditoría financiera.

Varias definiciones de la auditoría financiera están disponibles, iniciando con la que ha sido difundida en la Declaración sobre Normas de Auditoría No. 1 citada anteriormente y las emitidas por las ISA's de los diferentes países. Sin embargo, con el fin de disponer de una sola definición se presenta a continuación la que agrupa los principales atributos incluidos en las revisadas y analizadas de la auditoría financiera.

La *auditoría financiera* es el examen objetivo, sistemático y profesional de los estados financieros de una entidad o parte de ellos, que incluye la evaluación del sistema financiero, de los registros utilizados, de los documentos de soporte, del cumplimiento de las disposiciones legales y normativas, y otras evidencias que sustenten las transacciones financieras: efectuado con posterioridad a su ejecución, con el propósito de informar sobre los hallazgos significativos resultantes mediante la emisión de comentarios, conclusiones y recomendaciones para mejoras, así como del dictamen profesional respecto a la presentación razonable de dichos estados financieros. La auditoría financiera comprende las siguientes actividades:

- Verificación de las transacciones, documentos, registros, informes gerenciales y estados financieros correspondientes al período examinado

- Estudio y evaluación del sistema de control interno financiero
- Evaluación del cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas vigentes

El alcance y los objetivos de la auditoría financiera están claramente identificados en la definición expuesta, aspectos fundamentales considerados para la emisión y aplicación de las normas de auditoría gubernamental.

El alcance de la auditoría financiera está dirigido a las transacciones que afectan los resultados de operación y la situación financiera de la entidad por uno o varios períodos contables. Sin embargo, el alcance también se relaciona de manera indirecta con las actividades administrativas y operativas de la entidad cuando se evalúa la solidez y calidad del sistema de control interno diseñado y aplicado por la entidad, los que tienen efectos directos en los resultados financieros.

El objetivo primordial de la auditoría financiera es emitir una opinión profesional respecto a la razonabilidad de la información contenida en los estados financieros sujetos a examen, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Adicionalmente, en la auditoría gubernamental el objetivo se extiende a la emisión de un informe extenso que incluye los comentarios, las conclusiones y las recomendaciones para mejorar la administración financiera de la entidad auditada.

En general, la auditoría financiera no constituye el examen más utilizado por las ISA's al ejercer el control de las instituciones de la administración pública. Una de las causas principales para que esto ocurra es el limitado desarrollo del sistema de administración financiera en el sector público, el mismo que produce información gerencial poco oportuna y los registros y estados financieros demuestran atrasos considerables.

La auditoría financiera constituye una herramienta básica para ejecutar el control de las entidades de la administración pública, situación demostrada en su definición y al establecer su alcance y objetivos. Los criterios técnicos disponibles y las experiencias acumuladas califican a la auditoría financiera como el mecanismo apropiado para el control de los recursos públicos de manera eficiente, pero condicionado al funcionamiento de sistemas de administración financiera, (Presupuesto, Tesorería, Crédito Público y Contabilidad) claramente documentados.

### **Auditoría de Rendimiento o Integral**

La auditoría dirigida a la evaluación de la eficiencia, la efectividad y la economía de las actividades operativas, administrativas y financieras de una institución pública, para efectos del material de estudio la denominamos "de rendimiento" o "integral". La auditoría con éste enfoque ha recibido varios nombres para ser identificada, según la orientación utilizada por los profesionales de distintas disciplinas que han investigado y escrito sobre el tema, y el objetivo señalado para

la evaluación; entre los términos más conocidos están: operativa, de gestión, gerencial, del desempeño, administrativa, de resultados, de eficiencia, de efectividad, de valor por el dinero, operacional, de economía y de programas.

Por lo indicado, existen muchas definiciones y orientaciones respecto al enfoque, alcance y objetivos de la auditoría de rendimiento al difundir los resultados de las investigaciones; sin embargo, en su aplicación al sector público de América Latina por las ISA's ha existido consistencia tanto en los términos utilizados como en el alcance y objetivos. Las principales denominaciones son: operacional, operativa, del desempeño, de gestión y últimamente integral.

A manera de ejemplo se presenta la siguiente definición de la auditoría de rendimiento:<sup>13</sup>

*El alcance del concepto de auditoría de rendimiento es muy amplio e incluye un examen del grado de cumplimiento de los gerentes para con los reglamentos y políticas prescritos; un examen de los procedimientos, políticas y prácticas operacionales para determinar dónde se puede lograr mejoras en la eficiencia; y una evaluación de la confiabilidad de la información contenida en los informes, incluyendo los que tratan de producción, logros, o beneficios de los programas públicos.*

La auditoría de rendimiento se encuentra en proceso de desarrollo y mientras obtiene la experiencia necesaria y se definen los criterios de actuación que son muy amplios; aplica las normas, técnicas, metodologías, procedimientos y prácticas de la auditoría financiera. A este respecto, en la XI Conferencia Interamericana de Contabilidad, CIC, realizada en San Juan, Puerto Rico, en 1974 se resolvió formalmente que para el caso de la auditoría operacional, "...las normas personales de auditoría aprobadas por las CIC y los conceptos generales de las relativas a la ejecución del trabajo son plenamente aplicables. Las normas de preparación del informe deberán adecuarse a las características particulares del trabajo realizado."

Durante la última década la auditoría gubernamental aplicada por las ISA's y por las unidades de auditoría interna han ampliado las acciones de control de los tradicionales aspectos financieros y de legalidad; orientando su actividad a la evaluación de la gestión administrativa, operativa y financiera de la entidad por medio de la auditoría de rendimiento o integral, con el propósito de evaluar el cumplimiento de las metas y objetivos de manera eficiente, efectiva y económica.

La programación y ejecución de las auditorías de rendimiento va tomando importancia en el cumplimiento de las responsabilidades de control de las ISA's, principalmente de las que tienen claramente establecidas estas funciones. Las facultades para auditar la eficiencia, la efectividad y la economía en el logro de

---

<sup>13</sup> Dr. Lennis M. Knighton; Una Mejor Perspectiva de la Auditoría de Rendimiento; Auditoría Operacional; segunda edición del ILACIF, Bogotá-Colombia 1981.

los objetivos de las instituciones públicas en varias ISA's no están claramente definidas y existe oposición a su aplicación por parte de los sujetos pasivos del subsistema de auditoría externa.

Varias definiciones adicionales pueden citarse sobre la auditoría de rendimiento; no obstante, la finalidad de éste acápite es presentar una definición que integre los principales elementos y sea lo suficientemente amplia para comprender la naturaleza, alcance y objetivos de la auditoría de rendimiento. Considerando una serie importante de definiciones, principalmente las referidas a las actividades de la auditoría gubernamental, a continuación se la expone:

**Auditoría de rendimiento** es el examen objetivo, sistemático y profesional de las actividades operativas, administrativas y financieras de una entidad, de un programa o de una área importante; efectuado con posterioridad a su ejecución, con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones para mejoras, sobre las actividades críticas importantes. Las principales acciones de la auditoría de rendimiento son:

- Estudio y evaluación de la estructura de control interno institucional, su planificación, organización, dirección, información y control.
- Examen y evaluación de la eficiencia y la economía en la utilización de los recursos humanos, financieros, materiales y tecnológicos.
- Examen y evaluación de la eficacia alcanzada en el logro de las metas y objetivos programados.
- Evaluación del cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas vigentes.

La auditoría de rendimiento puede incluir el examen de los estados financieros de la institución, caso en el cual se integran las siguientes acciones adicionales:

- Verificación de las transacciones, documentos, registros, informes gerenciales y estados financieros correspondientes al período examinado.
- Estudio y evaluación del sistema de control interno específico relacionado con el área financiera de la institución.
- Dictamen profesional sobre la razonabilidad de la información contenida en los estados financieros, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Bajo la definición expuesta, es evidente la necesidad de integrar grupos multidisciplinarios de profesionales para programar y ejecutar la auditoría de rendimiento en las entidades públicas, de acuerdo con el tipo de servicios que

prestan o los bienes que producen. Las siguientes citas permiten confirmar lo dicho:<sup>14</sup>

*La organización, manejo y dirección de los equipos conformados por auditores profesionales de distintas disciplinas, constituye uno de los principales elementos necesarios para ejecutar la auditoría operacional orientada hacia la evaluación de la eficiencia, la efectividad y la economía con que ejecutan sus actividades las instituciones públicas.*

*La especialización de los profesionales que realizan labores de auditoría operacional debe realizarse de manera obligatoria, de tal manera que un profesional obtenga conocimientos profundos de un sector, un grupo de entidades o tal vez de una institución que por el volumen de actividades así lo requiera. La especialización de los profesionales debe tomar en cuenta la experiencia adquirida al haber realizado las actividades evaluadas, al tomar interinamente la posición del funcionario o servidor examinado y al adquirir la pericia suficiente para enfocar las actividades de arriba hacia abajo.*

La naturaleza y orientación de la auditoría de rendimiento está dirigida a la evaluación completa de una institución, programa o área importante, considerando la evaluación de sus objetivos y revisando las principales actividades operativas, administrativas y financieras, de tal manera que constituye un examen *integral* de las operaciones corrientes o actuales realizadas por un organismo público.

Conceptualmente es factible dividir el ámbito de actividad operativa, administrativa y financiera realizada por una entidad; sin embargo, es notorio que al llevar a cabo las operaciones, los procedimientos y las prácticas de orden financiero se integran con las actividades administrativas y las dos se complementan con las operativas. Por lo tanto, la auditoría de rendimiento evalúa de manera integral todas las actividades relacionadas con la estructura global: el control interno, la utilización eficiente y económica de los recursos, el logro de las metas y objetivos y el cumplimiento de las disposiciones vigentes.

Ejemplos de auditorías de rendimiento son los siguientes:

- Evaluar la eficiencia en la prestación de los servicios que entrega la entidad, el programa o área importante.
- Examinar y determinar el grado en que se han alcanzado los objetivos de la entidad, programa o área importante.
- Evaluar la eficiencia del sistema de administración de recursos humanos.

---

<sup>14</sup> Edison E. Estrella, Equipos Multidisciplinarios. Especialización Profesional y Auditoría Operacional, Revista Horizontes, Lima- Perú, 1931.

- Estudiar la eficacia del sistema de administración financiera, referida principalmente al control de los recursos y a la información producida.
- Evaluar la eficacia de las actividades relacionadas con la atención al usuario.
- Examinar la eficacia de la normatividad técnica, reglamentaria y legal relacionada con la prestación del servicio producido.

### **Estudios o Exámenes Especiales de Auditoría**

Las ISA's han utilizado en gran medida los estudios o exámenes especiales para cumplir con las facultades de control de las instituciones que conforman la administración pública. Esto se debe principalmente a dos factores:

- La deficiencia de los sistemas de administración financiera, que constituye una gran limitación para ejecutar la auditoría financiera de las instituciones por la ausencia o retraso en la preparación de los informes gerenciales y los estados financieros.
- El gran volumen de los recursos humanos, tecnológicos y de tiempo requeridos para ejecutar la auditoría de rendimiento a las instituciones, programas o áreas importantes de la administración pública. La ausencia de recursos humanos especializados constituye la limitación más importante para ejecutar la auditoría de rendimiento por parte de las ISA's y las auditorías internas.

Los estudios o exámenes especiales de auditoría pueden clasificarse en los siguientes grupos:

- Con enfoque financiero
- Con enfoque de rendimiento
- Por denuncias o solicitudes específicas:
  - Estudios especiales financieros
  - Estudios especiales de rendimiento

La clasificación de los estudios especiales de auditoría tiene el propósito de ubicarlos dentro del enfoque, alcance y objetivos de la clasificación general de la auditoría; pero con un ámbito de aplicación limitado a determinadas operaciones productivas de bienes o servicios, a ciertas actividades de la administración de los recursos o a las transacciones financieras relacionadas con los elementos, rubros, cuentas o transacciones de los estados financieros. Por lo tanto, el objetivo de las auditorías de alcance limitado o estudios especiales de auditoría permite identificar el enfoque del trabajo a desarrollar y calificar la clase de examen a ejecutar.

En todo caso, las normas de auditoría generalmente aceptadas, las técnicas de auditoría, los procedimientos y prácticas de verificación, la selectividad de las pruebas a aplicar, la metodología definida para realizar la evaluación, la documentación del trabajo, y los métodos de información utilizados son de aplicación obligatoria en la ejecución de los estudios especiales de auditoría, de

análogo modo a como se hace en el caso de la auditoría financiera y de la auditoría de rendimiento; lo único que cambia es el objetivo del trabajo y el alcance de la evaluación.

El *estudio especial de auditoría* es el examen objetivo, sistemático y profesional de una parte de las actividades operativas, administrativas o financieras de una entidad, realizado con posterioridad a su ejecución; con el propósito de verificarlas, evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones para mejoras. El estudio especial comprende las siguientes acciones de acuerdo con su alcance y objetivos:

- Estudio y evaluación de la estructura de control interno relacionado con la actividad examinada.
- Verificación de las transacciones, documentos, registros e informes gerenciales relacionados con el estudio.
- Evaluación del cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas vigentes.
- Estudio y evaluación de la estructura del control interno relacionado con la planificación, organización, dirección, información y control de las actividades evaluadas.
- Examen y evaluación de la eficiencia y economía con que se han utilizado los recursos en la actividad evaluada.
- Examen y evaluación de la eficiencia alcanzada en el logro de los objetivos programados para la actividad evaluada.

Las tres primeras actividades corresponden a los estudios especiales con enfoque financiero y las cuatro últimas son aplicables a los estudios especiales con enfoque de rendimiento. Los estudios especiales por denuncias o solicitudes deben inscribirse en los exámenes señalados o como investigaciones especiales a ser realizadas por los organismos jurisdiccionales. Las últimas no estarán sujetas de manera obligatoria al cumplimiento de los criterios técnicos definidos para las auditorías y los estudios especiales.

Las denuncias o solicitudes que originen la programación de estudios especiales deben sujetarse a un proceso de análisis, clasificación y calificación técnica previa, de tal manera que asuntos relacionados con la investigación de responsabilidades y otros casos sean separados de las actividades profesionales de auditoría de las ISA's y de las unidades de auditoría interna. Algunas ISA's tienen la obligación de investigar fraudes y declarar responsabilidades, casos en los cuales es necesario hacerlo profesionalmente mediante la preparación de investigadores profesionales integrados en una unidad independiente.

### Estudio Especial Financiero

La importancia que han venido tomando los estudios especiales financieros para el cumplimiento de las responsabilidades de control y auditoría, tanto de las ISA's como de las unidades de auditoría interna de las entidades públicas, amerita la identificación, análisis y desarrollo de los elementos que los conforman.

El estudio especial financiero se relaciona principalmente con el registro, valuación, información y control de las transacciones financieras, que representan el efecto monetario de las actividades operativas y administrativas de una organización. La verificación y evaluación del cumplimiento de los criterios técnicos relacionados con los aspectos contables, financieros, económicos, administrativos y legales son las finalidades primordiales de éstos estudios.

El *estudio especial financiero* es el examen objetivo, sistemático y profesional de uno o varios elementos, segmentos, rubros, cuentas o transacciones financieras importantes, realizado con posterioridad a su ejecución; con el propósito de verificarlas, evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones para mejoras. El estudio especial financiero comprende las siguientes acciones:

- Estudio y evaluación de la estructura de control interno relacionado con las transacciones examinadas.
- Verificación de las transacciones, documentos, registros, reportes gerenciales e informes contables y financieros relacionados con el estudio.
- Evaluación del cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas vigentes aplicables.

Como ilustración de la definición expuesta, se presentan unos pocos ejemplos de los estudios especiales financieros:

- Examen del registro, control, evaluación y liquidación del presupuesto institucional.
- Estudio del registro, valuación y control de los activos de la organización.
- Examen del registro, valuación y control de los activos fijos de la entidad.
- Estudio de la ejecución presupuestaria de las partidas importantes de una institución.
- Examen de las inversiones realizadas en la adquisición de activos importantes.
- Estudio de transacciones financieras significativas, como la emisión y registro de documentos negociables y por cobrar, ajuste de cuentas por prescripción, venta de activos fijos, determinación de los costos de servicios o bienes.

## Estudio Especial de Rendimiento

La tendencia actual en la auditoría gubernamental realizada por las ISA's y las auditorías internas se dirige a la ejecución de la auditoría de rendimiento y de los estudios especiales de rendimiento, considerando el alcance y el objetivo de la evaluación. Desde el punto de vista práctico la ejecución de los estudios especiales de rendimiento está dirigida a aspectos muy específicos de las actividades operativas, administrativas y financieras desarrolladas por las instituciones públicas; por lo tanto, la utilización de recursos humanos y tecnológicos requieren un grado mayor de especialización debido a la especificidad de los aspectos revisados y evaluados, principalmente en las operaciones productivas.

La auditoría de rendimiento y los estudios especiales de rendimiento persiguen un objetivo similar, la diferencia está determinada en el alcance de la evaluación a desarrollar por las ISA's o por las unidades de auditoría interna de las entidades públicas. La estrategia a seguir para ejecutar el control mediante la auditoría o estudios especiales enfocados a evaluar el rendimiento de las actividades debe estar definida en la planificación institucional de la auditoría, considerando todas las actividades sustantivas y las adjetivas importantes para cumplir con los objetivos institucionales.

La importancia de los estudios especiales de rendimiento es evidente y constituye uno de los medios representativos para cumplir con las obligaciones de control por las ISA's y las unidades de auditoría interna. Estas últimas han sido calificadas como la fuente de origen para el desarrollo de la auditoría y de los estudios de rendimiento debido a su enfoque, nivel jerárquico y carácter asesor a la administración superior de las instituciones.

El *estudio especial de rendimiento* es el examen objetivo, sistemático y profesional de una parte de las actividades operativas, administrativas o financieras de una entidad, realizado con posterioridad a su ejecución; con el propósito de verificarlas, evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones para mejoras sobre las principales áreas críticas. El estudio especial de rendimiento comprende las siguientes acciones, de acuerdo con su alcance y objetivos:

- Estudio y evaluación de la estructura de control interno relacionado con la planificación, organización, dirección, información y control de la actividad evaluada.
- Examen y evaluación de la eficiencia y economía con que se han utilizado los recursos en la actividad evaluada.
- Examen y evaluación de la eficiencia alcanzada en el logro de los objetivos programados para la actividad evaluada.
- Evaluación del cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas vigentes aplicables.

La ejecución de los estudios especiales de rendimiento, al igual que las auditorías de rendimiento, deben programarse considerando uno de los objetivos generales siguientes o los dos en conjunto; los cuales deben definirse por escrito para cada estudio:

- Examen y evaluación de la eficiencia y economía con que se han utilizado los recursos humanos, financieros, materiales y tecnológicos de la entidad, programa, área importante o actividades operativas, administrativas y financieras específicas.
- Examen y evaluación de la eficacia alcanzada en el logro de las metas y objetivos programados para la entidad, programa, área importante o actividades operativas, administrativas y financieras específicas.

Una mejor explicación y aplicación de la definición de los estudios especiales de rendimiento se realiza mediante los siguientes ejemplos:

- Estudio del proceso productivo de una actividad específica para la prestación de servicios o la elaboración de bienes, evaluando la eficiente utilización de los recursos empleados y el grado alcanzado en el logro de los niveles de producción programados.
- Evaluación de la efectividad de los procedimientos empleados para el reclutamiento y la selección del personal técnico de la entidad.
- Examen de la eficiente recaudación de los recursos financieros generados por la prestación de servicios.
- Evaluación de la eficiente utilización de los vehículos de transporte propiedad de la entidad.
- Estudio de la eficacia de la normatividad técnica y reglamentaria relacionada con la prestación de servicios.
- Examen de la estructura organizativa definida y utilizada para las actividades financieras y su eficacia para la emisión de reportes gerenciales e informes financieros oportunos.

### **Estudios Especiales por Denuncias**

El proceso democrático ha permitido y facilitado la libertad de expresión y ha hecho factible la aplicación del control directo por parte de los usuarios de los servicios públicos. Lo indicado, ha dado lugar a la presentación de un número muy importante de denuncias y solicitudes de auditoría y estudios especiales sobre aspectos muy específicos de las actividades realizadas por las instituciones públicas. Además, existen requerimientos de origen político relacionados con las facultades de control (fiscalización) de las ISA's y las unidades de auditoría interna que deben ser considerados.

Los estudios especiales originados en denuncias y solicitudes requieren la aplicación de un proceso de análisis, clasificación y calificación para determinar la estrategia a seguir en el proceso de control establecido. No todas las denuncias y solicitudes ameritan la ejecución de una auditoría o un estudio especial, la aplicación del proceso señalado permitirá obtener la información suficiente para definir si se inicia un examen o se lo incluye como parte de un trabajo programado de un alcance y objetivos amplios o, si es el caso, señalar el procedimiento administrativo que debe seguir la denuncia en otras instancias u organismos.

Las denuncias y solicitudes de verificaciones deben originar sólo las siguientes clases de auditoría, a ser ejecutadas por las ISA's o las unidades de auditoría interna:

- Estudio especial con enfoque de rendimiento
- Estudio especial con enfoque financiero
- Auditoría de rendimiento
- Auditoría financiera

Las clases de auditorías y estudios especiales originados en denuncias formales están presentados en relación al número de casos que se han identificado en varias ISA's y unidades de auditoría interna al desarrollar sus actividades.

En el caso de denuncias o solicitudes que requieran la ejecución de investigaciones especiales, en las cuales se aplica una metodología y procedimientos distintos a los definidos por la profesión de la Contaduría Pública, deben ser remitidos a los organismos de investigación jurisdiccional correspondientes.

En consecuencia, los estudios especiales por denuncias y solicitudes de exámenes se ejecutan mediante las diferentes clases de auditorías presentadas; sin que sea necesaria la definición de otro tipo de estudio especial.

### **C. ORGANIZACIÓN NACIONAL PARA EL EJERCICIO DEL CONTROL POSTERIOR**

La organización nacional para el control posterior (auditoría) de las actividades operativas, administrativas y financieras realizadas por las entidades del sector público, abarca a los sujetos activos de la auditoría profesional de cada país y son los siguientes:

#### **Auditoría Externa:**

- La institución superior de auditoría, ISA
- Las firmas privadas de auditores independientes.

#### **Control Interno:**

- Las unidades de auditoría interna.

El control externo posterior es ejecutado mediante la auditoría financiera, la auditoría de rendimiento o los estudios especiales programados o calificados por la ISA o las unidades de auditoría interna, principales sujetos activos de la auditoría profesional, de acuerdo con las circunstancias existentes.

### **La Institución Superior de Auditoría, ISA**

Para el eficiente funcionamiento de la auditoría ejecutada por los diferentes sujetos activos de la organización nacional de control es necesario que una institución rectora sea la encargada de la investigación, desarrollo, diseño y puesta en práctica de un esquema que facilite la determinación de los ámbitos de operación o control, las funciones y responsabilidades específicas, las normas de auditoría de aceptación general, las técnicas de verificación, la metodología a ser utilizada y otros criterios técnicos que fomentan el logro de las metas y objetivos programados y mejoran la producción de servicios en cantidad y en calidad.

Las ISA's deben mantener un grado apropiado de independencia, la que es mayor cuando responde directamente a una legislatura elegida democráticamente, en vez del poder ejecutivo. La división de poderes constituye la aplicación de uno de los principios de control interno en la definición de la estructura orgánica de un Estado y es uno de los aspectos de mayor relevancia para asegurar objetividad y el adecuado funcionamiento a la organización nacional de control.

*El poder legislativo es uno de los principales usuarios de los servicios de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. La EFS deriva sus atribuciones de la constitución o de la legislatura, y una característica frecuente de su función es informar al poder legislativo. En este caso, es de esperarse que las EFS trabajen en estrecha coordinación con la legislatura e incluso con los comités a los cuales la legislatura haya encomendado examinar los informes de la EFS. Este vínculo puede contribuir a que se de un seguimiento efectivo al trabajo de la EFS.<sup>15</sup>*

La cita corresponde a una de las explicaciones consideradas en el análisis de la norma de auditoría gubernamental emitidas por la INTOSAI, denominada independencia y que se relaciona con la ISA y con el personal profesional que realiza las funciones de auditoría, la que contiene la característica predominante de los países miembros. Este criterio debe ser obligatorio para todo organismo que actúe como el rector de las actividades de auditoría; no obstante también es aplicable al resto de los sujetos activos de la organización nacional de control.

Otros elementos pueden considerarse para calificar a la ISA como el organismo rector, y son los siguientes:

---

<sup>15</sup> Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, INTOSAI; Normas de Auditoría Gubernamental; Traducción libre de las emitidas por el Comité de Normas de Auditoría en junio de 1987.

- La ISA no debe laborar ni dar la impresión de que lo está haciendo, para servir a intereses políticos particulares.
- La ISA debe disponer de libertad para la planificación, programación y ejecución de las auditorías y estudios especiales, de acuerdo con las prioridades que ella fije.
- Los informes sometidos a conocimiento de la legislatura deben prepararse en cumplimiento de requisitos mínimos y definiendo los asuntos que deben ser materia de dictámenes de auditoría, estableciendo plazos razonables. La flexibilidad en cuanto al contenido y la frecuencia de presentación fomentan la independencia de la ISA.
- La facultad normativa sobre las actividades de auditoría ejecutadas por los sujetos activos del control posterior de las operaciones es fundamental para coordinar las actividades y sistematizar los procesos y procedimientos de trabajo.
- Las funciones de control de calidad ejercidas por la ISA sobre sus propias actividades y las labores de las auditorías internas y firmas privadas de auditoría, fortalece la imagen de organismo rector y permite apreciar las necesidades de mejoras internas y externas del subsistema.
- La coordinación técnica permanente en la planificación de la auditoría con el propósito de establecer claramente el ámbito y el alcance del trabajo a ser ejecutado por cada sujeto activo de la auditoría, promueve la eficiente utilización de los recursos disponibles.
- El entrenamiento y especialización en servicio, dirigido principalmente al personal de las ISA's y de las auditorías internas, es un mecanismo que confirma la condición de organismo rector a la institución superior de auditoría.

En resumen, las ISA's constituyen el pilar en que se sustenta el sistema de control y auditoría en general, y de la auditoría profesional (independiente e interna) en particular. Las principales funciones de la ISA como organismo rector son las siguientes:

- Dictar y actualizar la normatividad técnica, en las siguientes áreas:
  - Control interno
  - Auditoría gubernamental:
    - Financiera, de rendimiento y estudios especiales, así como la auditoría especializada en informática, obras públicas, hospitalaria, etc.
  - Control de calidad, aplicable a los sujetos activos responsables de ejecutar la auditoría, inclusive la propia ISA.
  - Colaborar con los organismos responsables de la emisión de normas de contabilidad gubernamental y otros aspectos financieros.
  - Otras que le faculte la ley.

- Coordinar las actividades de auditoría mediante la planificación y programación a corto, mediano y largo plazos.
- Efectuar auditoría financieras, de rendimiento y estudios especiales programados o calificados, de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- Diseñar y proveer de capacitación técnica principalmente a los funcionarios de las unidades de auditoría interna y de la propia ISA.
- Proporcionar asesoría técnica sobre el diseño e implantación de sistemas en las instituciones públicas, con respecto a las materias que son de sus competencia, según la ley.

### **Auditoría por Firmas Privadas**

La contratación de firmas privadas de auditoría para prestar servicios en las entidades públicas constituye una práctica corriente en la mayoría de los países de América Latina. Esto se inició debido a los requerimientos de organismos internacionales de crédito, principalmente el Banco Mundial, el Banco Interamericano de Desarrollo, la Agencia Internacional para el Desarrollo Internacional, la Corporación Andina de Fomento y otros cuando, entre las condiciones de los préstamos, exigen la presentación de los estados financieros dictaminados por auditores profesionales inscritos en dichos organismos.

En varios países, la ISA ha sido calificada por los organismos internacionales para realizar la auditoría; sin embargo, su capacidad no siempre ha sido suficiente para atender los requerimientos existentes por lo que ha sido utilizada la contratación de firmas privadas de auditores. En otros países, la ISA no ha sido calificada para realizar auditorías a los proyectos financiados por organismos internacionales de crédito, situación que ha hecho imperativa la contratación de las firmas privadas.

Los organismos internacionales de crédito han establecido algunos requerimientos técnicos relacionados con el cumplimiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas, el contenido y estructura de los informes y dictámenes exigidos, entre otros elementos. Ellos han sido divulgados para su aplicación, principalmente por el Banco Interamericano de Desarrollo, el Banco Mundial y la Agencia Internacional para el Desarrollo.

Las firmas privadas contratadas para realizar auditoría en las entidades públicas deben sujetarse a los criterios técnicos establecidos por la ISA, por los lineamientos de los organismos internacionales de crédito y por las normas de los organismos profesionales de cada país. En consecuencia, los principios, normas, técnicas, prácticas, procedimientos y metodología de trabajo son similares a los utilizados por los auditores profesionales de las ISA's.

La aplicación de criterios de control de calidad, mediante la designación de un supervisor técnico de la ISA AL ejecutar la auditoría por una firma privada

constituye un mecanismo que permite orientar efectivamente las actividades de auditoría y, una vez concluido el trabajo, posibilita emitir el informe como un producto formal de la ISA. La participación del supervisor técnico de la ISA debe contemplar los aspectos relacionados con la aplicación de los procedimientos mínimos para verificar las operaciones, así como la correcta ejecución del contrato para la prestación del servicio.

El objetivo y alcance de las auditorías ejecutadas por las firmas privadas de auditores independientes han estado orientados hacia las auditorías financieras, principalmente; sin embargo, en los últimos años el enfoque se ha ido ampliando con una clara dirección hacia los objetivos de la auditoría de rendimiento.

### **Las Unidades de Auditoría Interna**

La concepción y enfoque del SIMAFAL define a las unidades de auditoría interna como uno de los principales sujetos activos de la auditoría gubernamental; condición que se fundamenta en los siguientes criterios prácticos:

- El desarrollo obtenido por las unidades de auditoría interna de las entidades públicas es tan importante, que en forma acumulada han llegado a superar el número de profesionales y trabajos realizados, en comparación con los que cuentan algunas ISA's de los países de América Latina.
- La relación permanente con los funcionarios, actividades y el entorno en que se desenvuelven, ha ido desarrollando una especialización de los auditores internos, respecto a las operaciones evaluadas, haciéndolos más eficaces.
- En enfoque de la auditoría interna dirigido principalmente a las actividades sustantivas ha permitido una evolución mayor de la auditoría y estudios especiales de rendimiento, con las consecuentes ventajas para la organización.
- La presencia permanente de la función de auditoría interna en la evaluación del subsistema de control interno de la entidad y sus principales unidades operativas, constituye un elemento de control preventivo que permite determinar los problemas con oportunidad y tomar las decisiones para solucionarlos.
- La profesionalización de las unidades de auditoría interna y la aplicación de criterios técnicos para la planificación, organización, dirección, información y control de los recursos que maneja, así como la utilización de principios, normas, técnicas, prácticas, procedimientos y metodología de trabajo para la ejecución de la auditoría se ha constituido en una ayuda fundamental al realizar la auditoría independiente por parte de las ISA's o las firmas privadas de auditores.
- El alcance de los estudios realizados por las unidades de auditoría interna definitivamente es mayor del que realizan las ISA's y las firmas privadas de auditores, conjuntamente.

Las unidades de auditoría interna de las instituciones públicas constituyen el principal elemento dedicado a la evaluación del control interno institucional; en consecuencia, es una de las herramientas relevantes que debe utilizarse en la ejecución de la auditoría externa o independiente, realizada por las ISA's y las firmas privadas de auditores.

Por otra parte, la función básica realizada por la auditoría interna a la administración de la entidad es la asesoría técnica, lo que le permite estar informada de todas las operaciones importantes que son de su interés y de la auditoría externa. Por lo tanto, una revisión de los estudios realizados, los principales informes procesados, la actualización, custodia y manejo del archivo permanente y, en general, una evaluación de la calidad del trabajo desempeñado por la unidad es el punto de partida clave para la auditoría realizada por la ISA y las firmas privadas de auditoría.

El adecuado funcionamiento de las unidades de auditoría interna está fundamentado en una serie de elementos que es necesario señalar: <sup>16</sup>

---

#### SISTEMA DE AUDITORIA INTERNA

**POTENCIA  
DE ENTRADA**

**APOYO  
LIDERAZGO  
PERSPECTIVA**

**PROCEDIMIENTO**

**DETERMINACION DEL MANDATO**

**PLANIFICACION**

**DETERMINANDO Y USANDO LOS RECURSOS PROFESIONALES**

**COMUNICACION**

**PRODUCCION  
DE SALIDA**

**GARANTIAS  
INFORMACION  
CAMBIO**

---

El análisis y aplicación de los diez elementos señalados al evaluar las funciones de las unidades de auditoría interna en el funcionamiento completo del sistema, contienen un esquema práctico que permite identificar los aspectos sólidos de la unidad y los que ameritan su mejoramiento, considerando tanto los gerenciales como los operativos.

---

<sup>16</sup> Revista Internacional de Auditoría Gubernamental; Revisión de la Auditoría Interna en el Gobierno de la Provincia de Ontario; IPDEVI; Quito-Ecuador 1987.

## D. NORMAS PROFESIONALES DE AUDITORÍA

La prestación de servicios de auditoría requiere de un conjunto de normas profesionales que regulen y guíen la ejecución de éste servicio público profesional, considerando un enfoque y filosofía definidos, un elevado grado de calidad técnica, un nivel adecuado de independencia y el mantenimiento de estas condiciones en forma consistente.

El Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) ha emitido normas de auditoría generalmente aceptadas a ser aplicadas en la ejecución de la auditoría profesional desde hace varias décadas. Las dos últimas codificaciones de las normas corresponden a los años 1963 y 1972. A nivel latinoamericano los organismos internacionales y profesionales, como la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) y los gremios profesionales que la conforman han aprobado las normas de auditoría generalmente aceptadas basadas en la estructura y contenido de las emitidas por el AICPA.

El desarrollo y establecimiento de una profesión que presta servicios públicos abarca muchos elementos que requieren ser definidos y actualizados periódicamente como: la especialización y calificación del personal ejecutor; la divulgación continua del enfoque y filosofía de la profesión para lograr el conocimiento, respeto y aceptación de los ciudadanos y usuarios del servicio; el establecimiento de períodos obligatorios de entrenamiento en el trabajo para ganar pericia; el lograr y demostrar independencia de las actividades políticas y sobre todo lograr el desarrollo y aceptación general de las normas que rijan el ejercicio profesional de la auditoría, tanto en el sector público como en el sector privado.

En la actualidad están disponibles varios documentos que contienen las *normas de auditoría*, emitidas por los organismos profesionales, organizaciones internacionales o regionales e instituciones superiores de auditoría de cada país, las que deben ser utilizadas en la ejecución de la auditoría profesional, y tienen las aplicaciones específicas siguientes:

<u>ORGANISMO EMISOR</u>	<u>APLICACION</u>
Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (SAS)	Fuente de origen de las normas generalmente aceptadas.
Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC)	Aplicables por todos los profesionales en funciones.
Organismos Profesionales	Todos los profesionales.
Federación Internacional de Contadores (IFAC)	Guías adicionales a las normas para todos los profesionales.
Instituto de Auditores Internos, (IAI)	Normas específicas para los auditores internos.
Contraloría General de los Estados Unidos de Norteamérica	Fuente de las normas para el sector gubernamental.
Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS)	Normas como guías para las instituciones de auditoría.
Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)	Normas de auditoría como guías de aplicación internacional.
Instituciones Superiores de Auditoría (ISA's)	Normas específicas aplicables en cada país.

Se puede observar la variedad de normas que son aplicables en la ejecución de la auditoría en general y la desarrollada en el sector público en particular. Prácticamente todas las instituciones han utilizado el esquema definido por el AICPA para su publicación.

Una clasificación general de las normas aplicables al sector público, considerando la obligatoriedad de su aplicación es la siguiente:

- i. Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptadas, emitidas por la ISA de cada país, las cuales, en lo posible, deberían ser aprobadas por el organismo profesional respectivo.
- ii. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas aplicables al Sector Público emitidas por el OLACEFS, que constituyen las guías o lineamientos para la emisión de las normas de cada país a nivel regional.
- iii. Normas de Auditoría Gubernamental aprobadas y emitidas por el INTOSAI, que son guías o lineamientos para la emisión de las normas de los países miembros, considerando su ámbito mundial.

- iv. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y divulgadas por los organismos profesionales de cada país, las cuales, por lo general, están incluidas en las definidas para la prestación de servicios en las entidades del sector público.
- v. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas por la AIC a nivel Interamericano y que han sido la base, prácticamente no existen variaciones, para las emitidas por los organismos profesionales.
- vi. Guías Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados emitidas por el IFAC con el propósito de desarrollar y realzar una profesión contable con normas armonizadas.
- vii. Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna emitidas por el IAI, las cuales son aplicadas por los auditores internos principalmente; sin embargo, su contenido es compatible con las normas de las ISA's y de la profesión del Contador Público.

En general, la normatividad señalada como de aplicación en la auditoría gubernamental se complementa. Muchos aspectos fundamentales considerados en la emisión de cada uno de los grupos se repiten para mantener la estructura completa del contenido de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas que constituyeron su fuente original, y complementadas para su aplicación específica.

### **Normas de auditoría generalmente aceptadas emitidas por las ISA's y aplicables en el sector público**

Las normas de auditoría aprobadas y emitidas legalmente por las ISA's de cada uno de los países constituyen los principios o los estándares fundamentales para ejecutar la auditoría en las entidades del sector público. En general estas normas se han estructurado y desarrollado a base de las normas de auditoría emitidas por los organismos profesionales de la Contaduría Pública, tanto a nivel internacional como nacional.

Un número importante de ISA's han aprobado y promulgado sus propias normas aplicables a la auditoría gubernamental que incluye un esquema más amplio que el definido por la profesión del Contador Público.

Para el análisis de las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables al sector público, emitidas por las ISA's, se presenta de las siguientes contralorías: Ecuador (ECU) de 1977, Costa Rica (CR) parte de sus normas técnicas emitidas en 1982 y los Estados Unidos de Norteamérica (USA) de 1988:

ESQUEMA Y TITULO DE LAS NORMAS . . . . . ECU . CR . USA

**NORMAS GENERALES:**

Objetivo de la Auditoría . . . . .	si	si	no
Alcance de la Auditoría . . . . .	si	si	no
Idoneidad del Personal (Entrenamiento técnico y capacitación) (Capacidad Profesional) . . . . .	si	si	si
Independencia del Auditor . . . . .	si	si	si
Responsabilidad del Auditor (Debido Cuidado Profesional) . . . . .	si	si	si
Control de Calidad . . . . .	no	no	si

**NORMAS DE TRABAJO DE CAMPO: \***

Planeamiento y Supervisión Adecuados . . . . .	si	si	si
Evaluación del Control Interno (Estudio y Evaluación del Control Interno) . . . . .	si	si	si
Evidencia Suficiente y Competente . . . . .	si	si	si
Disposiciones Legales y Reglamentarias . . . . .	no	no	si

**NORMAS PARA PRESENTAR INFORMES: \***

Oportunidad al Comunicar los Resultados . . . . .	si	si	si
Informe de Auditoría: (Declaración sobre las normas de auditoría; informes sobre: cumplimiento de la legislación, controles internos y asuntos financieros en particular; información confidencial y de difusión restringida; distribución de los informes) . . . . .	si	no	si
Verificar el cumplimiento de recomendaciones . . . . .	no	si	no

\* La Contraloría de los Estados Unidos presenta las normas de trabajo de campo y de presentación de los informes en forma separada para cada tipo de auditoría. Sin embargo, las normas se tabularon de acuerdo con su contenido.

La estructura de las normas emitidas por las ISA's es totalmente compatible con las aceptadas por la profesión del Contador Público, lo que demuestra el origen y la fuente de consulta utilizada al preparar las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables al sector público.

Respecto al contenido de las normas aplicables al sector público es evidente su mayor campo de acción, ya que abarca la auditoría financiera y la de rendimiento, mientras la profesión del Contador Público dirigió sus normas sólo a los aspectos financieros de las organizaciones. También se observa la inclusión de varias normas adicionales relacionadas con el trabajo de campo y la preparación del

informe sobre aspectos importantes de la auditoría gubernamental, como la presentación independiente de la norma de planeación por una parte y la supervisión por otra; la inclusión del control de calidad; la oportunidad en la comunicación de resultados; la emisión de dictámenes sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, la evaluación del control interno y de asuntos financieros particulares; y verificar el cumplimiento de las recomendaciones.

La variación más importante en el contenido de las normas es la inclusión del *objetivo del alcance de la auditoría*, en el grupo de normas generales. Estas normas permiten identificar claramente el enfoque y dirección de las acciones de auditoría al iniciar el trabajo como uno de los estándares básicos que deben cumplirse durante su proceso de ejecución. Lo indicado, también es utilizado por la Contraloría de los Estados Unidos, cuando divide las normas de trabajo en el campo y de presentación de los informes, para la auditoría financiera y para la auditoría de rendimiento.

A continuación se presenta el contenido resumido de las normas técnicas de auditoría promulgadas por la Contraloría General de la República Costa Rica, que incluyen las normas generalmente aceptadas a ser aplicadas obligatoriamente en el sector público:<sup>17</sup>

#### NORMAS GENERALES

*Las auditorías financieras. Las auditorías financieras estarán encaminadas, fundamentalmente, a verificar la razonabilidad de los estados financieros, para lo cual deberán evaluarse los controles internos, y, a determinar el cumplimiento de las disposiciones legales.*

*Las auditorías operativas. Las auditorías operativas estarán encaminadas, fundamentalmente, a evaluar el grado de eficiencia y eficacia en la organización, así como a determinar el cumplimiento de las disposiciones legales pertinentes y el logro de las metas y objetivos propuestos.*

*Estudios especiales de auditoría. Los estudios especiales de auditoría estarán encaminados al examen de asuntos específicos, de orden contable, financiero, presupuestario, administrativo, económico, jurídico, etc.*

#### NORMAS PERSONALES

*Entrenamiento técnico y capacitación profesional. Las auditorías y los estudios especiales de auditoría deberán llevarse a cabo por una o varias personas con entrenamiento técnico adecuado y capacitación profesional como auditores.*

---

<sup>17)</sup> Contraloría General de la República de Costa Rica; Manual sobre Normas Técnicas de Auditoría; Gaceta No.104 de mayo de 1982; San José-Costa Rica.

**Independencia del auditor.** En todos los asuntos relacionados con el trabajo encomendado, el o los auditores que hayan sido designados para ejecutar el trabajo deberán mantener una actitud mental independiente.

**Cuidado profesional.** Los auditores ejecutarán los estudios y prepararán los informes relativos a auditorías y estudios especiales de auditoría con cuidado profesional.

### NORMAS SOBRE LA EJECUCIÓN DEL TRABAJO

**Planeamiento y supervisión adecuados.** El trabajo correspondiente a una auditoría o estudio especial de auditoría se planeará adecuadamente y la labor de los asistentes será debidamente supervisada.

**Estudio y evaluación del control interno.** Se estudiará y evaluará apropiadamente el sistema de control interno existente en la entidad, órgano o unidad administrativa examinada, para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría.

**Evidencia suficiente y competente.** Se obtendrá material de prueba suficiente y adecuado, por medio de la inspección, observación, investigación, indagación y confirmación, que permita sustentar los memorandos e informes que se suscriban.

### NORMAS SOBRE EL INFORME

**Preparación, revisión y tramitación de los informes y memorandos.** Se establecerán procedimientos para la preparación, revisión y tramitación de los informes de auditoría y de estudios especiales de auditoría, así como de los memorandos que tengan que dirigirse sobre la marcha a la entidad, órgano o unidad administrativa que esté siendo objeto del examen.

**Requisitos del informe de auditoría.** Los informes de auditoría o estudios especiales de auditoría contemplarán sólo aspectos significativos y en su redacción se utilizará un lenguaje sencillo y claro.

**Informe final.** De toda auditoría o estudio especial de auditoría se preparará oportunamente un informe final.

En ese informe se consignará si el examen se originó en el plan de trabajo o si obedeció a una solicitud expresa; se señalará el período que cubre el examen; se indicará si se han cumplido las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables, las normas técnicas de auditoría dictadas por la Contraloría y, asimismo, cualquier otra información que se considere importante.

Ese documento, que deberá ser enviado oportunamente a la entidad, órgano o unidad administrativa examinada, incluirá los comentarios, conclusiones y recomendaciones pertinentes y hará referencia asimismo, a las recomendaciones

*que por medio de memorandos o informes parciales, hayan sido giradas durante la auditoría o estudio especial de auditoría y a la aceptación que se le hayan dado a esas recomendaciones.*

**Verificación del cumplimiento de recomendaciones.** *Con posterioridad a la presentación de informes y memorandos se realizarán estudios tendientes a verificar si las recomendaciones han sido puestas en práctica.*

Algunos criterios de orden técnico que permiten estructurar en forma completa la aplicación de las normas de auditoría gubernamental, incluidos en los normativos aprobados por las contralorías de Ecuador y Estados Unidos de Norteamérica son:

- Establecer como una norma de general aceptación identificar el objetivo de la auditoría gubernamental, considerando las clases de auditoría definidas anteriormente; auditorías financieras y de rendimiento (integral) y estudios especiales de auditoría con enfoque financiero, de rendimiento y solicitudes calificadas.
- Definir como una norma de aceptación general determinar el alcance de las auditorías planificadas o calificadas, manteniendo consistencia con el objetivo del trabajo.
- Introducir como norma de general aceptación la aplicación de criterios de control de calidad, interno y externo para las actividades desarrolladas por las ISA's; así como aplicarlo a nivel de las unidades de auditoría interna y de las firmas privadas de auditores independientes contratados para realizar auditorías en las entidades públicas.
- Desglosar la presentación de la norma generalmente aceptada relativa a la planeación y supervisión en dos normas independientes a denominarse: planeación de la auditoría, que considere el nivel institucional y de los estudios específicos; y supervisión técnica de la auditoría tomando en cuenta los aspectos gerenciales y operativos para la ejecución del trabajo.
- Incluir una norma relacionada con la evaluación del cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables, cuando sea necesario para completar los objetivos de la auditoría.

Considerando los aspectos señalados, a continuación se presenta un esquema propuesto para las normas de auditoría gubernamental de aceptación general que podrían ser aprobadas y promulgadas por las ISA's, aplicables en todos los exámenes de auditoría realizados en las instituciones que conforman la administración pública:

## **Normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en el sector público**

### **NORMAS GENERALES**

- i. Objetivo de la auditoría
- ii Alcance de la auditoría
- iii Capacidad profesional
- iv Independencia
- v Cuidado profesional
- vi Control de calidad

### **NORMAS PARA EL TRABAJO DEL CAMPO**

- vii Planificación de la auditoría
- viii Evaluación del control interno
- ix Verificación del cumplimiento de las recomendaciones
- x Disposiciones legales y reglamentarias
- xi Evidencia suficiente y competente
- xii Supervisión técnica de la auditoría

### **NORMAS PARA LA PRESENTACION DE INFORMES**

- xiii Oportunidad del informe
- xiv Contenido del informe de auditoría
- xv Distribución del informe de auditoría

Este esquema podría tomarse como referencia para la emisión de los estándares mínimos para ejecutar la auditoría gubernamental en la administración pública, que incluye las auditorías financieras y las de rendimiento (integral), así como los estudios especiales de auditoría con enfoque financiero, de rendimiento o solicitudes calificadas.

## **Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas para el Sector Público, Emitidas por Organismos Internacionales**

Existen dos organizaciones internacionales conformadas por las ISA's que se han dedicado a la investigación técnica, habiendo llegado a aprobar y publicar las normas de auditoría gubernamental. Dichos organismos son el INTOSAI que a nivel mundial las aprobó en 1987 y el OLACEFS que a nivel regional las publicó en 1978 para los países de América Latina y el Caribe. A continuación se presenta un análisis comparativo de dichas normas:<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, INTOSAI; Normas de Auditoría Gubernamental; Traducción libre de la versión en inglés; México 1990.

ESTRUCTURA Y TITULO DE LAS NORMAS	INTOSAI	OLACEFS
POSTULADOS BASICOS . . . . .	sí . . . . .	no
<b>NORMAS GENERALES</b>		
Objetivos de la auditoría . . . . .	no . . . . .	sí
Alcance de la auditoría . . . . .	no . . . . .	sí
Independencia (del auditor) . . . . .	sí . . . . .	sí
Competencia profesional . . . . .	sí . . . . .	sí
(idoneidad del personal)		
Debido cuidado . . . . .	sí . . . . .	sí
(responsabilidad del auditor)		
Otras normas generales: . . . . .	sí . . . . .	no
- Reclutar personal idóneo		
- Desarrollar y capacitar al personal		
- Preparar manuales y otras guías		
- Utilizar los conocimientos y experiencia		
- Revisar la eficiencia y eficacia interna		
<b><u>NORMAS PARA EL TRABAJO DE CAMPO</u></b>		
Planeación . . . . .	sí . . . . .	sí
Supervisión y revisión . . . . .	sí . . . . .	sí
(planificación y supervisión)		
Estudio y evaluación del control interno . . . . .	sí . . . . .	sí
(evaluación del control interno)		
Evidencia de auditoría . . . . .	sí . . . . .	sí
(evidencia suficiente y competente)		
Análisis de los estados financieros . . . . .	sí . . . . .	no
<b><u>NORMAS PARA LA PRESENTACION DE INFORMES</u></b>		
Oportunidad en la comunicación de resultados . . . . .	no . . . . .	sí
Informe de auditoría . . . . .	sí . . . . .	sí

También en este análisis comparativo se observa las posibilidades de introducir mejoras en la estructura y contenido de la normas publicadas por los organismos internacionales, las que son coincidentes con la presentación de las normas emitidas por las ISA's de varios países de América.

### **Normas Emitidas por los Organismos Profesionales Internacionales, Regionales y Nacionales**

Otro grupo de normas que se relacionan y han sido la fuente de inspiración y la base para la emisión de las actuales normas de auditoría gubernamental, son las promulgadas por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), por la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) y por los organismos profesionales de cada país. Estas normas están referidas

exclusivamente a la auditoría de los estados financieros por lo cual existe mayor uniformidad que la identificada en las normas para la auditoría gubernamental.

A continuación se presenta un cuadro resumido de las normas de auditoría generalmente aceptadas por la profesión del Contador Público, las que han sido ampliamente difundidas a través de las Conferencias Interamericanas de Contabilidad y de los organismos profesionales que conforman dicha Asociación Interamericana de Contabilidad AIC. Para este caso se presentan las normas aprobadas por el AICPA, la AIC y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP). Además, todas las normas emitidas y aceptadas por la profesión del Contador Público están contenidas en las normas emitidas por las ISA's y por los organismos internacionales que han aprobado y difundido las normas para la auditoría gubernamental.<sup>19</sup>

**Normas emitidas por los organismos profesionales de la contaduría pública**

ESTRUCTURA Y CONTENIDO DE LAS NORMAS	AICPA	AIC	IMCP
<b>NORMAS GENERALES</b>			
Entrenamiento técnico y capacidad profesional del auditor . . . . .	sí	sí	sí
Independencia (mental) . . . . .	sí	sí	sí
Cuidado y diligencia profesionales en el desempeño del trabajo . . . . .	sí	sí	sí
<b>NORMAS RELATIVAS A LA EJECUCION DEL TRABAJO</b>			
La planeación adecuada y la supervisión apropiada . . . . .	sí	sí	sí
Estudio y evaluación del control interno . . . . .	sí	sí	sí
Evidencia de auditoría (obtención de evidencia suficiente y competente) . . . . .	sí	sí	sí
<b>NORMAS RELATIVAS AL INFORME</b>			
Cumplimiento con los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) . . . . .	sí	sí	sí
Uniformidad en la aplicación de los PCGA . . . . .	sí	sí	sí
Revelaciones informativas adecuadas (suficiencia de las declaraciones informativas) . . . . .	sí	sí	sí
Expresión de la opinión en el informe del auditor . . . . .	sí	sí	sí

<sup>19</sup> Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados; Declaraciones sobre Normas de Auditoría, SAS-1; Traducción del Instituto Mexicano de Contadores Públicos; México 1988.

Se observa que las diez normas codificadas y aprobadas por el AICPA en noviembre de 1972 han sido acogidas por la Asociación Interamericana de Contabilidad y por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Estas normas han sido adoptadas por los organismos profesionales de prácticamente todos los países latinoamericanos, casi sin variaciones y orientadas fundamentalmente a la ejecución de la auditoría sobre los estados financieros.

### Guías Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados

La Federación Internacional de Contabilidad (IFAC) fue constituida en octubre de 1977 como resultado del acuerdo de 63 asociaciones profesionales que representaban a 49 países. La finalidad de la IFAC es coadyuvar en el desarrollo y realce de la profesión contable a nivel mundial, mediante la preparación y emisión de guías de información y actuación para la ejecución de las auditorías.

El contenido de las guías emitidas por la IFAC son totalmente congruentes con los preceptos básicos contenidos en las normas y procedimientos de auditoría. La IFAC es importante por la participación de contadores públicos de diversas nacionalidades y el cuidadoso proceso seguido para el estudio y preparación de los lineamientos. Está en funcionamiento el Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAPC), que tiene la responsabilidad específica y la autoridad para emitir proyectos de guías sobre la auditoría y los servicios relacionados.

*Las Guías Internacionales de Auditoría emitidas por el IAPC no prevalecen sobre las reglamentaciones locales que rigen la auditoría de la información financiera en cada país. En el grado que las Guías Internacionales de Auditoría estén de acuerdo con las reglamentaciones locales sobre un asunto determinado, la auditoría de la información financiera en dicho país, hecha de acuerdo con dichas reglamentaciones locales, cumplirá automáticamente con la Guía Internacional de Auditoría relativa a esa materia. En el caso de que las reglamentaciones locales, difieran de, o estén en conflicto con las Guías Internacionales de Auditoría sobre un asunto en particular, las asociaciones miembros deberán cumplir con las obligaciones de la membresía establecida en la constitución del IFAC en relación a estas guías.*<sup>20</sup>

Las Guías Internacionales de Auditoría permiten disponer de criterios técnicos adicionales a los establecidos en las normas de auditoría generalmente aceptadas para la práctica de la auditoría financiera y de los servicios relacionados conocidos como: revisiones, procedimientos convenidos y compilaciones. Las siguientes Guías y Declaraciones de Auditoría han sido emitidas y divulgadas:<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> Federación Internacional de Contadores, IFAC; Guías Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados; Traducción del Instituto Mexicano de Contadores Públicos; Primera edición 1988, México.

<sup>21</sup> Federación Internacional de Contabilidad, IFAC; op.cit; página 7.

**"Guías de Auditoría**

1. Objetivo y Alcance de la Auditoría de Estados Financieros, enero de 1980.
2. Cartas de Compromiso de Auditoría, junio de 1980.
3. Principios Básicos que Rigen una Auditoría, setiembre de 1980.
4. Planeación, febrero de 1981.
5. Utilización del Trabajo de Otro Auditor, julio de 1981.
6. Estudio y Evaluación del Sistema de Contabilidad y los Controles Internos Relativos, con Respecto a una Auditoría, julio de 1981.
7. Control de Calidad del Trabajo de Auditoría, setiembre de 1981.
8. Evidencia de Auditoría, enero de 1982.
9. Documentación, enero de 1982.
10. Utilización del Trabajo de un Auditor Interno, julio de 1982
11. Fraude y Error, octubre de 1982.
12. Revisión Analítica, julio de 1983.
13. El Dictamen del Auditor sobre Estados Financieros, octubre de 1984.
14. Información Adicional en Documentos que Contienen Estados Financieros Dictaminados, febrero de 1984.
15. Auditoría en un Ambiente de PED, febrero de 1984.
16. Técnicas de Auditoría con Ayuda del Computador, octubre de 1984.
17. Partes Relacionadas, octubre de 1984.
18. Utilización del Trabajo de un Especialista, febrero de 1985.
19. El Muestreo en la Auditoría, febrero de 1985.
20. Los Efectos de un Ambiente de PED en el Estudio y Evaluación del Sistema de Contabilidad y los Controles Internos Relativos, junio de 1985.
21. Fecha del Dictamen del Auditor; Eventos Posteriores a la Fecha del Balance; Hechos Descubiertos Después de Haberse Emitido los Estados Financieros, octubre de 1985.
22. Declaraciones de la Administración, octubre de 1985.
23. Negocio en Marcha, junio de 1986.
24. Dictámenes del Auditor con Propósitos Especiales, octubre de 1986.
25. Importancia y Riesgo de Auditoría, octubre de 1987.
26. Auditoría de Estimaciones Contables, octubre de 1987.

**Declaraciones de Auditoría**

- Procedimientos de Confirmación entre Bancos, febrero de 1984
- Suplemento a la GIA 20, octubre de 1987."

En resumen, las Guías y Declaraciones de auditoría emitidas por la Federación Internacional de Contabilidad constituyen criterios técnicos adicionales a las normas de auditoría generalmente aceptadas a ser utilizados en la ejecución de las auditorías financieras, cuando sean aplicables. Los conceptos incluidos en las guías están incluidos en las normas técnicas de auditoría y en los manuales de procedimientos de auditoría emitidos por las ISA's de cada país.

**Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna**

La auditoría en el sector público es realizada por las ISA's, las unidades de auditoría interna y las firmas privadas de auditores independientes. Estos sujetos

activos de la auditoría gubernamental deben considerar la aplicación de los criterios técnicos señalados en los normativos emitidos por las ISA's y los organismos profesionales de cada país, así como consultar los criterios divulgados por los organismos internacionales que agrupan a las ISA's y a los gremios profesionales.

Un elemento activo importante de la auditoría gubernamental, por el número de profesionales y la relación permanente con las actividades de las instituciones públicas, es la auditoría interna ejecutada por los propios funcionarios de las entidades. Las funciones de las unidades de auditoría interna se realizan aplicando las normas generalmente aceptadas emitidas por las ISA's y las normas para el ejercicio profesional de la auditoría interna, NEPAI,<sup>22</sup> aprobadas y divulgadas por el Instituto de Auditores Internos, Inc., IAI, las mismas que según el análisis comparativo son compatibles (véase el cuadro siguiente).

Se observa que la estructura de las NEPAI es algo diferente de las emitidas por las ISA's, e incluye aspectos relativos a: la gerencia de las funciones de auditoría como un elemento novedoso e importante; la norma definida para la comunicación de resultados de auditoría se integra en el grupo de ejecución; la división de la idoneidad para la unidad y para los profesionales; y el desglose para el alcance de las labores de auditoría interna que contempla los objetivos de la auditoría financiera y de la auditoría de rendimiento.

No obstante, la mayoría y las más importantes NEPAI tienen una relación directa con las normas emitidas por las ISA's consideradas para el análisis, cuando la respuesta sobre su existencia es afirmativa en las dos columnas. Además, en los casos que no aparecen directamente vinculadas o relacionadas se debe a que las ISA's emiten la normatividad técnica y los manuales de procedimientos adicionales que complementan las normas de auditoría de aceptación general aplicables en el sector público.

Las NEPAI constituyen una herramienta importante para el ejercicio de la auditoría interna profesional, y son totalmente compatibles con las normas emitidas por las ISA's, los organismos profesionales y las instituciones internacionales creadas con este propósito.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en el sector público, aprobadas y promulgadas por las ISA's, contienen los requerimientos básicos para ejecutar la auditoría profesional de las entidades que forman parte de la administración pública. Sin embargo, es importante considerar el esquema propuesto mediante la definición de un total de 15 normas de general aceptación, introduciendo los criterios que son aplicables a la auditoría gubernamental; con el propósito de mejorar su eficiencia y codyuvar en el logro de los objetivos de las ISA's y de las entidades públicas.

---

<sup>22</sup> Instituto de Auditores Internos, Inc.; Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna; Publicación del Instituto de Auditores Internos de Costa Rica; San José-Costa Rica 1990.

**Resumen del las normas generales y específicas**

<u>ESTRUCTURA Y TITULO DE LAS NEPAI</u>	<u>IAI</u>	<u>ISA's</u>
<b>INDEPENDENCIA</b>		
Ubicación orgánica	sí	no
Objetividad	sí	sí
<b>IDONEIDAD PROFESIONAL</b>		
El Departamento de Auditoría Interna:		
Procedimientos de reclutamiento	sí	no
Conocimientos, habilidades y disciplinas	sí	no
Supervisión	sí	sí
El Auditor Interno		
Cumplimiento con las normas de conducta	sí	sí
Conocimientos, Habilidades y Disciplinas	sí	sí
Relaciones humanas y comunicación	sí	no
Capacitación contfua	sí	sí
Debido cuidado profesional	sí	sí
<b>ALCANCE DE LAS LABORES</b>		
Confiabilidad e integridad de la información	sí	sí
Cumplimiento con polfticas, planes, Procedimierntos, leyes y reglamentos	sí	sí
Salvaguardia de activos	sí	sí
Utilización económica y eficiente de recursos	sí	sí
Logro de objetivos y metas de oneraciones o programas	sí	sí
<b>EJECUCION DE LA LABOR DE AUDITORIA</b>		
Planeamiento de la auditoría	sí	sí
Examen y evaluación de la información	sí	sí
Comunicación de resultados	sí	sí
Seguimiento	sí	no
<b>ADMINISTRACION DEL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA</b>		
Propósito, autoridad y responsabilidad	sí	no
Planeamiento	sí	sí
Polfticas y procedimientos	sí	no
Administración y desarrollo del personal	sí	sí
Los auditores externos	sí	no
Garantías de calidad	sí	no

## E. TÉCNICAS Y PRÁCTICAS DE AUDITORÍA

Los estándares mínimos para desarrollar las actividades de auditoría profesional son las normas de auditoría de general aceptación, las cuales han sido integradas en las normas de auditoría emitidas para ejecutar la auditoría en las entidades del sector público. Sin embargo, la aplicación de los procedimientos de auditoría para verificar: las transacciones, actividades y operaciones realizadas; los informes financieros, administrativos y operativos producidos; el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas pertinentes; la eficiencia alcanzada en el cumplimiento de las responsabilidades asignadas; y, el logro de las metas y objetivos programados por las instituciones sujetas a la auditoría, (sujetos pasivos de la auditoría) son realizables sólo mediante la utilización y empleo de las técnicas y prácticas de auditoría.

Las técnicas y las prácticas aplicadas para ejecutar la auditoría han sido desarrolladas por la profesión del Contador Público, principalmente al realizar funciones de auditoría financiera, las cuales constituyen el medio directo para obtener la información y documentación que respalde los comentarios, conclusiones y recomendaciones incluidas en el informe de auditoría.

Las técnicas y prácticas de auditoría son las herramientas utilizadas por los auditores para obtener la evidencia necesaria con el propósito de *formarse un juicio profesional sobre las actividades examinadas*. Dichas herramientas son utilizadas por el auditor y *su empleo se fundamenta en la aplicación de su juicio profesional, de acuerdo con las circunstancias existentes*.

En el proceso de planificación y programación del trabajo el auditor determina:

- Cuáles técnicas y prácticas va a emplear
- Cuándo las aplicará
- De qué manera las aplicará

Las técnicas y prácticas seleccionadas para realizar una auditoría específica, son la base para desarrollar y aplicar los procedimientos de auditoría, los que ordenados y clasificados de manera lógica constituyen los programas de auditoría.

### Técnicas de auditoría

Las técnicas de auditoría son herramientas prácticas de investigación, verificación y comprobación que utiliza el auditor para obtener la evidencia que fundamente de manera adecuada la auditoría realizada y los resultados obtenidos en la misma.

La gran mayoría de las técnicas conocidas han sido desarrolladas y aplicadas en la ejecución de la auditoría financiera de las empresas privadas comerciales e industriales, por lo que es necesario su adaptación y la investigación sobre técnicas adicionales ajustadas a los requerimientos de las actividades de las

entidades públicas. El asunto tiene una perspectiva mayor al considerar la orientación actual hacia la auditoría de rendimiento por parte de algunas ISA's y de la mayoría de unidades de auditoría interna; la misma que requiere de técnicas adicionales para evaluar los informes y operaciones técnicas, así como los aspectos gerenciales de las entidades públicas.

Para el ejercicio de la auditoría las técnicas se agrupan, según la acción a efectuar; en consecuencia, las técnicas de verificación o comprobación pueden ser:

- Verbales
- Oculares
- Documentales
- Físicas
- Escritas

El orden de presentación de los grupos de técnicas de verificación es similar a la utilización que se las da en el proceso de evaluación de las actividades. Generalmente la auditoría se inicia mediante un contacto verbal con los directivos de la entidad a ser auditada, se continúa con la observación de las operaciones realizadas, se revisa la documentación y se evidencia el trabajo ejecutado, se constata las actividades importantes y se ratifican las condiciones determinadas por medio de notas o el análisis de la información acumulada hasta llegar a conclusiones finales. Este proceso se repite en varios niveles desde el inicio hasta la conclusión del trabajo.

Las técnicas específicas de auditoría se desglosan en las siguientes:

---

GRUPO DE TECNICAS	TECNICAS ESPECIFICAS
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verbales</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Indagación</li> <li>- Encuesta</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Oculares</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Observación</li> <li>- Comparación</li> <li>- Revisión selectiva</li> <li>- Rastreo</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Documentales</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Cálculo</li> <li>- Comprobación</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Físicas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Inspección</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Escritas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Análisis</li> <li>- Tabulación</li> <li>- Confirmación</li> <li>- Conciliación</li> </ul>

### Indagación

La indagación es parte del grupo de técnicas verbales y su propósito es obtener información sobre las actividades examinadas, mediante la aplicación de entrevistas directas a los funcionarios y empleados de la institución sujeta a estudio y de otras entidades o personas relacionadas con las operaciones, directa o indirectamente.

El propósito de obtener información persigue los siguientes aspectos:

- Identificar las áreas problemáticas que justifiquen una revisión adicional; y,
- Obtener la información necesaria para emplearla en la planificación y ejecución del trabajo de auditoría que continua.

La indagación se realiza por medio de entrevistas, las cuales deben ser programadas y disponer de un cuestionario básico a cumplir; sin embargo, este debe ser flexible para orientar la entrevista de acuerdo con los datos que se vayan obteniendo. Inmediatamente, el mismo día, después de realizada la entrevista el auditor que la ejecutó debe preparar el resumen de los aspectos importantes con base en los objetivos de la auditoría o del área de verificación desarrollada.

### Encuesta

La encuesta se formaliza mediante la aplicación directa o indirecta de cuestionarios preparados y relacionados con las operaciones realizadas por una institución, unidad administrativa, programa o actividad, y su aplicación puede ser interna, externa o mixta.

Es directa cuando los datos son tomados y registrados por el auditor al ejecutar sus funciones. Es indirecta, cuando la información es suministrada y registrada por los funcionarios o empleados de la institución examinada. También pueden aplicarse encuestas que cumplan las dos condiciones: parte de la información es entregada y registrada por el funcionario de la entidad y el resto de la información es completada por el auditor; esta situación permite confirmar o comprobar elementos importantes del cuestionario en forma directa, mediante la aplicación de preguntas adicionales de comprobación o ampliación, de acuerdo con la orientación de la verificación.

### Observación

La observación es parte del grupo de técnicas oculares y son las acciones directas realizadas por el auditor para obtener información, mediante la verificación ocular de las operaciones y de los pasos seguidos por las transacciones relevantes; la participación de los funcionarios y empleados, las unidades administrativas, los programas o las entidades para la ejecución de una actividad o un proceso importante definido.

Esta técnica es de mucha aplicación en la auditoría de rendimiento, cuando el propósito del trabajo es el mejoramiento de la eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros, materiales y tecnológicos; al observar directamente la forma, el interés, la dedicación, la colaboración y la técnica en el cumplimiento de las operaciones y las responsabilidades de los funcionarios y empleados de la organización examinada.

### Comparación

La comparación es la técnica que permite identificar las diferencias o similitudes existentes entre las operaciones realizadas por una institución y los lineamientos normativos, técnicos y prácticos disponibles para administrar los recursos públicos de manera eficiente.

También es aplicable al evaluar los resultados de las operaciones de períodos similares, al revisar el proceso seguido por las actividades importantes, al identificar los niveles de producción de bienes o servicios, al determinar el volumen de los ingresos obtenidos mesualmente, al revisar el cumplimiento de las responsabilidades de los funcionarios y empleados, entre otras.

### Revisión selectiva

La revisión selectiva promueve el eficiente uso de los recursos de auditoría, al seleccionar una parte de las operaciones a ser evaluadas o verificadas en el proceso de ejecución de la auditoría. Consiste en la revisión rápida de ciertas características importantes que deben cumplir las actividades, los informes o los documentos seleccionados.

La revisión selectiva permite la identificación de operaciones fuera de las características comunes definidas para el aspecto sujeto a revisión. Por ejemplo, al verificar la presentación de informes de producción deben estar disponibles en determinada fecha, ser susceptibles de consolidarlos, incluir información comparada con períodos anteriores similares, aprobados por el nivel respectivo, entre otros factores.

### Rastreo

El rastreo de las operaciones es utilizado en el ejercicio de la auditoría para dar seguimiento al proceso utilizado por una operación, actividad o transacción de manera progresiva o regresiva. El **rastreo progresivo** consiste en el seguimiento de las operaciones, partiendo de la autorización para ejecutarlas hasta la culminación del proceso completo o parte del mismo.

El **rastreo regresivo** es el proceso inverso al anterior, de continua aplicación en el ejercicio de la auditoría, pues partiendo de los resultados de una operación o grupo de operaciones incluidos en la información de salida se llega hasta la autorización inicial para su ejecución, verificando el cumplimiento de los puntos clave de control establecidos en el diseño del sistema de la organización.

### Cálculo

El cálculo o revisión aritmética se incluye en el grupo de técnicas documentales y es utilizado para verificar la exactitud de los documentos, tales como informes, contratos, comprobantes y proyecciones. Consiste básicamente en la repetición de las operaciones incluidas en los documentos para determinar su corrección y exactitud.

El cálculo se aplica a la documentación que sustenta operaciones importantes por el monto de recursos involucrados o actividades que por el número de transacciones efectuadas son significativas en los resultados de operación.

### Comprobación

La comprobación permite verificar la existencia, legalidad y legitimidad de las operaciones realizadas por una entidad del sector público, mediante la verificación de los documentos que la sustentan o justifican.

La comprobación es aplicable tanto a las transacciones financieras como a las actividades administrativas y operativas realizadas por una institución. Por lo regular éstas últimas constituyen el origen de las transacciones financieras y deben ser la fuente documental de la existencia, legalidad y legitimidad de las transacciones financieras. Ejemplos en este sentido son la utilización de los recursos humanos, materiales y tecnológicos de una entidad pública, sobre los cuales se mantiene registros administrativos que son documentados.

### Inspección

La inspección forma el grupo de técnicas físicas y ha sido calificada como una técnica de acción combinada, en consecuencia utiliza otras técnicas en su aplicación. La inspección física es aplicada mediante la indagación, la observación, la comparación, el rastreo, el análisis, la tabulación y la comprobación de la existencia, registro, valuación y salvaguarda de los recursos materiales, financieros, tecnológicos y humanos de las instituciones públicas.

La aplicación clásica de la inspección física está relacionada con los recursos materiales de la entidad; sin embargo, su aplicación es más amplia al incluir todos los recursos propiedad de la institución. La aplicación de esta técnica requiere de una programación específica que involucra la utilización de varias técnicas de auditoría y la participación de personal del sujeto pasivo de la auditoría, de tal manera que se constituye en un segmento importante de la auditoría realizada.

### Análisis

El análisis es parte del grupo de técnicas escritas y consiste en la separación de los elementos o partes que conforman una operación, actividad, transacción o proceso productivo, con el propósito de establecer su propiedad y conformidad con los criterios de orden normativo, técnico y práctico.

La aplicación del análisis al ejecutar la auditoría de rendimiento requiere de manera obligatoria la participación de auditores técnicos especialistas en la materia objeto del examen para llegar a resultados importantes y de interés para las instituciones auditadas.

### Tabulación

La tabulación es una técnica que permite clasificar los resultados importantes de la auditoría en áreas, segmentos, elementos o conclusiones relevantes. Además, los errores, deficiencias o irregularidades poco significativas identificadas durante el proceso de la auditoría, es posible darles una presentación adecuada mediante su tabulación, agrupándolos de acuerdo con los criterios técnicos aplicables, como el área de responsabilidad, el tipo de operación, la decisión a tomar, entre otros.

La tabulación de los resultados de la auditoría es muy importante en la presentación de gráficos y proyecciones que permitan una mejor comprensión de los papeles de trabajo y del contenido del informe de auditoría.

### Confirmación

La confirmación permite obtener información directa y por escrito de los funcionarios que participan o ejecutan las operaciones sujetas a verificación. La confirmación puede ser interna o externa.

**La confirmación es interna** en el caso que los datos se obtengan de la propia institución o unidad auditada. **La confirmación es externa** cuando los datos o información se localizan en otras entidades o es proporcionada por los usuarios de los servicios que presta la organización o unidad auditada.

La confirmación es un procedimiento de aplicación obligatoria en el examen de las cuentas por cobrar al realizar la auditoría financiera; no obstante, ésta declaración de la profesión requiere una adaptación y desarrollo para el caso de la auditoría ejecutada en la administración pública, debido a los resultados negativos obtenidos de su aplicación en las empresas que prestan servicios y las condiciones existentes en el gobierno central respecto a los impuestos y contribuciones pendientes de cobro.

### Conciliación

La conciliación consiste en la comparación y análisis de la información producida por las entidades o unidades, respecto de una misma operación o actividad, a efecto de hacerlas concordantes, es la base para determinar la validez y veracidad de los registros, informes y resultados examinados.

La conciliación ha sido siempre relacionada con la auditoría financiera de las entidades, programas, unidades administrativas o actividades importantes; sin embargo, la conciliación es totalmente aplicable en el caso de los registros e informes administrativos y de producción que se mantengan en la organización.

Esto último, considerando el ejercicio de la auditoría de rendimiento y con la participación de auditores técnicos especialistas en los diferentes campos de actividad.

### **Prácticas de auditoría**

Las prácticas de auditoría se emplean como elementos auxiliares para aplicar las técnicas de auditoría, al momento de identificar las condiciones existentes en las actividades, transacciones y operaciones; al establecer las muestras de las operaciones a verificar; y al preparar los resúmenes del trabajo realizado.

Las prácticas conocidas y utilizadas en el proceso de ejecución de la auditoría son:

- Pruebas selectivas a juicio del auditor
- Muestreo estadístico
- Síntomas
- Intuición
- Desconfianza (sospecha)
- Síntesis (resúmenes)

### Pruebas selectivas a juicio del auditor

Las pruebas selectivas a juicio del auditor tiene como objetivo principal simplificar las labores totales de verificación, evaluación o medición; mediante la selección de una muestra que sea representativa de todas las operaciones realizadas por la institución, unidad administrativa, programa o actividad examinada.

La filosofía de la auditoría es evidente en la aplicación de las pruebas selectivas a juicio del auditor, pues mediante la revisión y evaluación de un grupo importante de actividades se llega a conclusiones sobre la totalidad de ellas. La palabra clave en la selección de la muestra es su *representatividad*, cualidad que asegura la validez de los resultados obtenidos.

### Muestreo estadístico

*El muestreo en auditoría es la aplicación de un procedimiento de cumplimiento o sustantivo a menos de 100% de las partidas que forman el saldo de una cuenta o clase de transacciones que permitan al auditor obtener y evaluar la evidencia de alguna característica del saldo o de las transacciones y que le permita llegar o le ayude a llegar a una conclusión en relación a tal característica.*<sup>23</sup>

La aplicación del muestreo estadístico en la auditoría de rendimiento tiene las mismas consideraciones, la variación que se incluye es el universo de las

---

<sup>23</sup> Federación Internacional de Contadores; op. cit; página 201.

operaciones, pues no estará conformado por una cuenta, sino más bien por un grupo de operaciones o actividades, de las cuales se identificará una muestra para aplicar los procedimientos de verificación.

*El muestreo estadístico ayuda al auditor: (a) a diseñar una muestra eficiente, (b) para medir la suficiencia de la evidencia comprobatoria obtenida y (c) evaluar los resultados de la muestra. Empleando la teoría estadística, el auditor puede cuantificar el riesgo de muestreo para ayudarse a sí mismo a limitarlo a un nivel que él considera aceptable. Sin embargo, el muestreo estadístico incluye costos adicionales de entrenamiento a auditores, diseñar muestras individuales para cumplir los requisitos estadísticos, y seleccionar las partidas que van a examinarse.*<sup>24</sup>

### Síntoma

Al síntoma se lo identifica como: "la señal o indicio de un evento", en un ejemplo básico, un déficit importante durante un período de operaciones es señal de que existen problemas para ejecutar las operaciones de una institución o programa.

Esta práctica facilita orientar y enfatizar en el estudio de ciertas actividades o unidades a base de ciertos indicios preliminares. La revisión selectiva de las operaciones esta orientada a buscar síntomas en las operaciones que den mérito a una revisión detallada.

### Intuición

La intuición es aplicable en ciertas oportunidades y se relaciona de manera directa con la experiencia adquirida por los auditores, que les permite desarrollar el denominado "sexto sentido" también conocido como intuición.

La intuición es la reacción rápida ante la presencia de ciertos síntomas, que auditores con menos experiencia los dejarían pasar de manera inadvertida.

### Desconfianza (sospecha)

La desconfianza consiste en la acción, costumbre o actitud del auditor para dudar de la veracidad de alguna documentación o información, que por circunstancias especiales no le otorga el crédito suficiente.

En general el auditor debe demostrar una actitud positiva y abierta; no obstante, siempre debe exigir las pruebas o evidencias pertinentes sobre las operaciones estudiadas.

---

<sup>24</sup> Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados; op. cit.; SAS-39 página 198.

### Síntesis (resúmenes)

La síntesis permite la preparación condensada de documentos legales, técnicos, financieros y administrativos para verificar el cumplimiento de los criterios normativos y técnicos importantes. Los resúmenes pueden ser preparados tanto por los auditores como por los funcionarios de la institución estudiada. También se utiliza la síntesis para documentar las entrevistas realizadas, las reuniones organizadas, las inspecciones y las observaciones ejecutadas sobre las actividades institucionales.

Ninguna técnica o práctica de auditoría es suficiente individualmente como evidencia. Es menester la aplicación ordenada de varias técnicas y prácticas en forma conjunta para desarrollar en forma completa y efectiva los atributos del hallazgo de auditoría. El auditor debe estar atento para identificar la técnica que mejor se adapte a las condiciones propias de las operaciones estudiadas y realizadas por una institución pública en particular.

## **F. PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA**

La auditoría, ejecutada en las entidades que conforman la administración pública por parte de las ISA's, las unidades de auditoría interna y las firmas privadas de auditores independientes contratadas, requiere la definición de una metodología de trabajo para sistematizar los procedimientos de verificación y la comunicación de los resultados en las diferentes fases o etapas del trabajo, tanto para conocimiento de la entidad auditada como para informar a la gerencia de los sujetos activos de la auditoría.

La siguiente metodología ha sido definida para ejecutar las auditorías financiera y de rendimiento y los estudios especiales con enfoque financiero, de rendimiento y por solicitudes calificadas, con base en la experiencia obtenida y los lineamientos definidos por la Contaduría Pública.

### **Proceso de la auditoría**

#### **Planificación**

- a. Decisión y Estándares de Ejecución (DEE)
- b. Revisión Preliminar (RP)
- c. Estudio y Evaluación de la Estructura de Control Interno (EECI)

#### **Ejecución (Estudio detallado de las áreas problema)**

#### **Comunicación de Resultados**

El desarrollo de la estrategia de auditoría es la primera etapa del proceso de planificación y resulta fundamental para realizar una auditoría eficiente, efectiva y económica. La planificación no debe ser un ejercicio extenso o detallado, sino

un esfuerzo concentrado de los miembros del equipo que posean mayor experiencia con la entidad (supervisor y encargado), con el fin de proporcionar una conducción global y establecer un equilibrio adecuado para cada situación particular.

Es necesario que el encargado del equipo de auditoría participe en el desarrollo de la planificación detallada, para conocer en primera instancia y en forma directa la perspectiva del nivel directivo de la ISA o unidad de auditoría, sobre la ejecución del estudio y con la participación del supervisor.

La planificación de la auditoría debe tener en cuenta las evaluaciones realizadas para determinar el riesgo profesional. Si durante la planificación y ejecución de la auditoría se llega a detectar información adicional contraria a la evaluación inicial del riesgo profesional, dicha información deberá ser ponderada y el plan modificado en concordancia con esa información.

Es responsabilidad del nivel directivo de auditoría asegurarse sobre la comprensión del alcance y el objetivo del estudio y que las responsabilidades asumidas por el equipo hayan sido percibidas y entendidas cabalmente. Los distintos temas que deben considerarse en el desarrollo de este entendimiento, pueden incluir:

- Principales responsabilidades sobre los informes a producir
- Las expectativas de la entidad respecto de informes especiales
- Las instrucciones recibidas del nivel directivo de la unidad de auditoría
- Las restricciones para el alcance del trabajo, si las hubiera
- La disponibilidad de recursos técnicos para las áreas especializadas
- La estructura legal de la entidad y las unidades de la organización que podrían requerir un informe separado.

### **Decisión y Estándares de Ejecución (DEE)**

El inicio de la auditoría estará precedido por la definición del objetivo general y el alcance que se pretende dar al estudio, de acuerdo con lo establecido en la planificación anual de la auditoría. Esta fase de la auditoría se establece para definir la orientación y dirección de las acciones a seguir en un estudio específico por el nivel directivo de la ISA o unidad de auditoría interna. En la práctica es el paso principal en que participa el nivel directivo de los sujetos activos de la auditoría al iniciar el trabajo, luego será la aprobación y emisión del informe.

La calificación del tipo o naturaleza de los estudios a ejecutar sólo es factible hacerla en el momento en que se define su objetivo general, elemento fundamental de la planificación institucional a corto y mediano plazo.

Al tomar la decisión de realizar un estudio de auditoría, el nivel directivo de la ISA o unidad de auditoría interna habrá definido el objetivo general que pretende

alcanzar y pasa a constituirse en el principal criterio a ser logrado al realizar el trabajo.

Existen otros criterios importantes incluidos en la planificación institucional que deben estar contenidos en el plan de trabajo para proyectar las actividades técnicas de auditoría, como son:

- La determinación del alcance del trabajo (períodos, actividades, áreas, proyectos)
- Los recursos previstos para su ejecución (personal, tiempo, equipo y materiales)
- El período más propicio para desarrollarlo de manera eficiente
- Otras instrucciones específicas que el nivel directivo formule.

### **Calificación para Realizar el Estudio**

Corresponde a la dirección superior de la ISA o unidad de auditoría interna definir el tipo de estudio a realizar al preparar su planificación anual de trabajo y, de igual manera, al decidir sobre la calificación y ejecución de un estudio por solicitud o denuncia específica. En los dos casos es necesario determinar el objetivo general y el alcance del trabajo, y todos los criterios o estándares adicionales que sea posible.

Desde el punto de vista conceptual y técnico la decisión de ejecutar la auditoría debería tomarse luego de ejecutar la Revisión Preliminar (RP) y de esta forma disponer de información actualizada que fundamente la toma de una decisión acertada para ejecutar la auditoría.

La subfase, Decisión y Estándares de Ejecución (DEE), incluye varias acciones desarrolladas, desde la planificación de los estudios de auditoría hasta la decisión de iniciar el mismo.

Los estándares mínimos que deben definirse para iniciar una auditoría son los siguientes:

- Objetivo general del trabajo
- Alcance del estudio
- Instrucciones específicas para ejecutarlo, cuando existan.

La responsabilidad por el cumplimiento de la subfase DEE corresponde al nivel directivo de la unidad de auditoría y estará reflejada en la nota de asignación del trabajo emitida para autorizar, orientar y dirigir las actividades de auditoría.

Para cumplir con esta fase se requiere conocer la información importante sobre los siguientes aspectos:

**Conocimiento de los antecedentes de la entidad:**

- Ultimos estudios realizados
- La estrategia de la unidad de auditoría.
- Denuncias o solicitudes recibidas, específicamente sobre la entidad
- El manejo gerencial de la entidad a estudiar
- Políticas de planificación establecidas por la entidad.

**Enfoque de lo más importante a lo menos relevante:**

Aplicado para determinar los componentes o actividades significativas realizadas en los siguientes niveles:

- La administración pública o el sector controlado por cada unidad de auditoría.
- La entidad específica a estudiar.
- Los componentes o áreas sujetas a estudio.
- Las prioridades de la institución de auditoría.

**Inclusión en el Plan de Auditoría**

La decisión de realizar una auditoría corresponde al nivel directivo del organismo auditor y el paso formal de hacerlo es mediante su inclusión en el plan anual de auditoría a ser desarrollado.

Posteriormente dicho plan es aprobado por el nivel superior de la organización de auditoría y se constituye en la base para ejecutar las actividades de auditoría.

**Asignación para Iniciar el Trabajo**

Para iniciar un estudio de auditoría programado o calificado por el nivel superior de la ISA o unidad de auditoría interna debe emitirse de manera obligatoria una nota interna dirigida al encargado del trabajo con copia al supervisor, asignando la ejecución del estudio, entre sus elementos importantes contendrá los siguientes:

- Objetivo general del trabajo, tomado del plan anual de auditoría
- Alcance del trabajo a ejecutar
- Personal asignado inicialmente
- Instrucciones especiales para ejecutarlo, en el caso que existan

La fecha de la nota de asignación del trabajo constituye de manera oficial la del inicio de la auditoría, para efectos de información y control de los recursos asignados.

El equipo al inicio estará integrado fundamentalmente por el supervisor y el auditor encargado. De acuerdo al tipo de estudio, la complejidad de la entidad o

actividad a examinar y el objetivo de la auditoría, pueden designarse uno o dos profesionales adicionales para preparar la planificación detallada del trabajo.

La formulación del oficio de presentación del equipo de auditores dirigido al titular de la entidad a ser auditada, permite realizar la visita inicial en las oficinas de la entidad. Es conveniente que el oficio se prepare en fecha posterior a la designación del encargado, para disponer de tiempo para obtener alguna información básica y programar las reuniones con los principales funcionarios de la entidad a estudiar.

La jefatura de la unidad de auditoría debe reunir al equipo de trabajo y emitir las últimas instrucciones para realizarlo. Además, debe motivarlo para el cumplimiento efectivo de los objetivos de auditoría y la utilización eficiente de los recursos proporcionados, de conformidad con lo definido en la nota de asignación del trabajo y el oficio de presentación dirigido al titular de la entidad.

### **Revisión Preliminar (RP)**

La revisión preliminar tiene como propósito obtener información general sobre todos los aspectos importantes de la entidad a estudiar o una parte de la misma. La información debe ser organizada y ordenada de manera que pueda ser fácilmente utilizable y comprendida; además, que sirva como el principal instrumento de trabajo para planificar las siguientes fases de la auditoría y futuros estudios que se programen.

La revisión general de la información permite identificar los principales objetivos y funciones de la entidad para planificar la auditoría y programar los procedimientos de revisión detallada de las actividades y sus controles.

La base para planificar acertadamente una auditoría es el conocimiento de las actividades desarrolladas por la entidad, conjuntamente con la evaluación de los factores externos que podrían afectar directamente sus operaciones y los resultados de su gestión.

En auditorías subsecuentes el esfuerzo para obtener la información básica es menor. Los conocimientos acumulados sobre las actividades de una institución estarán disponibles en los archivos de papeles de trabajo; además, el contacto frecuente con la administración de la entidad permite estar al corriente de los acontecimientos internos y externos, a medida que estos tienen lugar.

La información básica actualizada debe documentarse para tener la seguridad de que ha sido considerada en el proceso de planificación y comunicada a los miembros del equipo de auditoría.

## Estudio inicial

### Programación de las Actividades

La Revisión Preliminar (RP) se realiza mediante la utilización de programas uniformes de auditoría, los cuales identifican los principales aspectos a ser considerados en su desarrollo.

Estos programas uniformes pueden ser modificados, ampliados o limitados de acuerdo con las necesidades de información identificadas en la ejecución del trabajo, previa la autorización del supervisor del equipo.

La utilización de programas uniformes en esta fase de la auditoría promueve la eficiencia en el manejo de los recursos humanos de auditoría y permite el logro efectivo de los objetivos, mediante la aplicación de una rutina eficiente, que puede ser mejorada y adaptada según las circunstancias.

Los programas utilizados para obtener información y evaluar en forma general el control interno gerencial, constituyen la guía o los lineamientos para los primeros contactos que el equipo de auditores realiza con el nivel directivo de la entidad a examinar y permite obtener información importante respecto de sus actividades. Por lo tanto, es importante disponer de un esquema resumido que permita identificar los principales puntos clave de control en el nivel directivo de la organización, mediante la aplicación de un programa que facilite obtener de manera sistemática la información relevante.

Los aspectos importantes a considerar en las entrevistas con los principales funcionarios de la entidad a estudiar, son incluidos en el programa para identificar las actividades que de manera preliminar demuestren posibilidades significativas de mejoras.

### Entrevistas

#### *Auditor Interno*

En las instituciones públicas que tienen en funcionamiento una unidad de auditoría interna, el primer contacto a realizar con la administración de la entidad será el jefe de dicha unidad, a fin de obtener información importante sobre sus principales actividades, conocer sobre el apoyo que la administración brinda a las acciones de control en general y de la auditoría interna en particular y obtener sus opiniones respecto a la gestión de los niveles directivos y los resultados de operación de la entidad en general.

Cuando la entidad no disponga de la unidad de auditoría interna el primer contacto se realizará con el titular del organismo.

La entrevista inicial con el auditor interno tiene como objetivo obtener información importante, primero respecto al funcionamiento de la entidad y a los

estudios realizados y, segundo, para coordinar las actividades de auditoría evitando la duplicación de esfuerzos, así como para lograr su participación y apoyo a las acciones de auditoría externa.

La auditoría interna constituye la principal fuente de información para planificar las actividades de auditoría interna y externa, motivo por el cual la entrevista con su titular facilita la indagación y obtención de los datos necesarios para realizar la auditoría de la entidad de manera eficiente.

Los principales aspectos a considerar en la entrevista inicial con el auditor interno son los siguientes:

- Las políticas de planificación, tanto la formulación como el cumplimiento en las actividades desarrolladas por la entidad
- Las características gerenciales de las funciones ejercidas por el nivel directivo de la entidad
- El apoyo recibido de la administración para dotar de los recursos necesarios para el desarrollo eficiente de las funciones de auditoría interna, así como para cumplir las recomendaciones formuladas por auditoría interna y externa
- Las condiciones generales existentes en la administración de la entidad, tales como la experiencia gerencial, el cambio de funcionarios clave, la rotación del personal, la disponibilidad de normativos técnicos actualizados, la preparación de información gerencial oportuna y otras similares
- Situaciones delicadas existentes y que permanecen pendientes de solución
- Áreas, actividades o programas calificados como problemáticos o deficitarios, que ameriten la atención especial por parte de la administración y que, por tanto, son de interés en la ejecución de la auditoría
- Proyección de las actividades y prioridades señaladas para cumplir los objetivos institucionales
- Otros aspectos específicos de conformidad con el objetivo general definido para la auditoría
- Las políticas de planificación y la orientación de las funciones de auditoría interna
- La disponibilidad del plan anual de auditoría y la evaluación de su cumplimiento; y,
- Relación de los principales estudios realizados por la unidad.

#### *Principales Directivos*

La aplicación directa del programa para evaluar de manera general el control interno gerencial, tiene total utilización al realizar las entrevistas con los funcionarios del nivel directivo de la entidad.

Los funcionarios entrevistados para obtener o actualizar la información relacionada con las actividades gerenciales de las entidades son:

- Titular del organismo o quien lo represente, según el caso
- Directivos responsables de las actividades sustantivas, de acuerdo con la finalidad u objetivo básico de la entidad
- Directivos encargados del manejo de las actividades adjetivas o de apoyo a la organización como: planificación, administración financiera, administración de recursos humanos y administración de recursos materiales.

La información a obtener del nivel directivo de la entidad auditada estará referida principalmente a los siguientes segmentos:

- Planificación de las operaciones
- Organización utilizada
- Sistema de información gerencial definido y aplicado
- Procedimientos de control y de evaluación periódica vigentes
- Administración de los recursos humanos
- Manejo de los recursos financieros
- Utilización de los recursos materiales.

#### *Visita a las Instalaciones*

Un recorrido observando el funcionamiento de las principales unidades operativas y de apoyo es importante, tanto para ubicarlas físicamente como para identificar las actividades relevantes. Para esta actividad debe obtenerse la guía de un funcionario de la institución.

En el caso de entidades que cuentan con oficinas descentralizadas o regionales, la visita de observación se realizará en forma selectiva en una fase posterior de la auditoría.

Es necesario preparar un esquema resumido de la estructura organizativa de la entidad, identificando los principales funcionarios, la ubicación física y números telefónicos, las principales funciones y responsabilidades, el número de personas bajo su dirección y otros asuntos importantes.

#### **Comprensión de las Actividades de la Entidad**

Uno de los objetivos de la auditoría es ayudar en el mejoramiento de las operaciones realizadas por la administración, para lo cual es imprescindible llegar a comprender sus actividades y posteriormente estar en capacidad de evaluarlas. También es necesario llegar a conocer a los principales funcionarios que dirigen la entidad.

El conocimiento de las actividades desarrolladas por la entidad es fundamental para la ejecución de la auditoría, pues ayuda a los auditores a evaluar las operaciones, a determinar la influencia de los factores externos que podrían tener

incidencia importante en los resultados y a establecer los sectores que requieren un énfasis especial de auditoría. Resulta fácil o es común, particularmente en el caso de personal poco experimentado, gastar mucho tiempo examinando asuntos periféricos, sin llegar a las actividades importantes o sustantivas de la entidad.

Al desarrollar o actualizar el conocimiento de las actividades de la entidad, es importante concentrarse en aquellas áreas, transacciones, operaciones o actividades significativas que conllevan mayor riesgo o que poseen características poco usuales. Estos asuntos deben recibir atención especial en el plan de auditoría, entre los que se incluyen:

- Hechos o transacciones individualmente significativos
- Nuevas áreas o líneas de actividad o servicio
- Incertidumbres o contingencias importantes
- Introducción de nuevos productos o la prestación de nuevos servicios
- Partes significativas definidas como extraordinarias o inusuales en asuntos técnicos u operativos
- Problemas de especialización técnica
- Grupo de transacciones con sectores importantes
- Presencia de litigios o de requerimientos de los organismos de control.

Las secciones incluidas a continuación tratan algunos temas que deben considerarse en el desarrollo o la actualización de los conocimientos sobre la entidad y los correspondientes riesgos inherentes.

**Principales Actividades de la Entidad:** El conocimiento de las actividades sustantivas desarrolladas por la entidad ayuda a identificar las áreas potenciales de riesgo, a comprender los motivos que fundamentan las decisiones gerenciales y a conocer los problemas que debe enfrentar la auditoría. En este proceso debemos intentar identificar los factores críticos del éxito de la entidad, que puedan indicar operaciones favorables o problemas potenciales. Entre los posibles temas se incluyen:

- Características de los servicios o productos
- Características de los usuarios
- Filosofía y métodos de operación
- Tendencia de los precios de los servicios o productos
- Procesos de elaboración de productos o servicios
- Procedimientos de distribución y almacenamiento
- Proceso utilizado para la compra de materiales y servicios
- Características de los proveedores de bienes y servicios

- Utilización de mano de obra y ubicación de la fuerza de trabajo
- Existencia de planes especiales de beneficios
- Naturaleza de los inmuebles y las maquinarias, así como el nivel de las inversiones en bienes de capital
- Proyectos de inversión a largo plazo
- Naturaleza y alcance de las actividades de investigación y desarrollo realizadas.

**Políticas y Prácticas Financieras:** Las políticas y prácticas financieras pueden afectar el enfoque de auditoría. La utilización de políticas o prácticas inusuales puede indicar la existencia de problemas que podrían afectar directamente los resultados de las operaciones realizadas. Entre las posibles áreas de investigación se incluyen:

- Prácticas utilizadas para la administración de fondos (transferencias interbancarias, inversiones de fondos en exceso)
- Políticas y objetivos de inversión
- Liquidez y capacidad para generar capital de trabajo
- Modelos de la estructura financiera de la entidad, de acuerdo con los objetivos a lograr. (relación entre los gastos administrativos y el volumen de operaciones realizadas, identificación de programas o centros de costos para cuantificar los servicios prestados o los bienes producidos de manera global)
- Métodos financieros utilizados, incluyendo la naturaleza y el alcance de los arrendamientos con opción de compra en operaciones importantes
- Presupuesto de caja, operaciones e inversiones
- Proyecciones financieras a largo plazo
- Capitalización y control patrimonial de las operaciones significativas sobre el mejoramiento y control de los bienes de la entidad.

**Circunstancias Económicas Existentes:** Una economía en expansión puede aumentar los volúmenes de operación, pero también puede ocasionar escasez en el abastecimiento de insumos y mayores demandas de salarios. Una economía deprimida puede ocasionar presiones para la cancelación de préstamos y caídas en el valor de los inventarios de materias primas y otros materiales.

La situación expuesta puede afectar las evaluaciones del riesgo inherente y entre las posibles áreas de indagación que se pueden considerar están las siguientes:

- Efecto de las condiciones económicas y políticas generales sobre las operaciones y su financiamiento o las posibilidades de realizar inversiones
- Factores económicos específicos que afecten a la actividad, incluso el grado de regulación sobre los bienes o servicios producidos
- Fluctuaciones estacionales que afecten las operaciones
- Cambios en la dimensión del mercado

- Viabilidad de los productos o servicios elaborados y las perspectivas futuras
- Efecto de las acciones externas, tales como cambios en los precios, métodos de comercialización, costos de productos, servicios y materiales
- Cambios en los niveles de venta de los productos o servicios
- Exposición a las fluctuaciones de las tasas de interés y del tipo de cambio
- Restricciones a la actividad económica, tales como controles de precios o salarios, derechos de importación y reglamentaciones ambientales.

**Estructura Operativa:** La organización de la entidad proporciona una visión de su filosofía operativa y puede afectar la responsabilidad en cuanto a los informes que se deba emitir, en la medida en la que sea necesario rotar el énfasis de auditoría y la utilización de especialistas. Entre las posibles áreas de indagación se incluyen:

- Existencia de organismos descentralizados y sus relaciones con la entidad
- Grado de autonomía o centralización de las direcciones, divisiones y unidades operativas
- Naturaleza de las instalaciones operativas y su ubicación
- Restricciones legales, tales como leyes ambientales, impositivas o de protección al consumidor, y su efecto sobre la organización de las operaciones

**Departamentos de Administración y Finanzas:** El tamaño y la estructura de los departamentos de administración y finanzas de la entidad pueden demostrar un efecto significativo de la integridad y confiabilidad de la información financiera y su relación directa con el volumen y proyección de las operaciones. Entre los temas a considerar se incluyen:

- Existencia de un director o gerente financiero y de un director o gerente de administración y sus respectivas funciones, responsabilidades y áreas de competencia
- Funcionarios responsables de investigar, preparar y aprobar las políticas y procedimientos contables
- Grado de centralización o descentralización de las actividades contables y financieras
- Organización de las responsabilidades de información, control y tamaño de las siguientes funciones relacionadas:
  - Planificación y presupuestos financieros
  - Tesorería
  - Crédito obtenido
  - Resultados financieros periódicos
  - Análisis financiero
- Responsabilidades de información financiera de las divisiones y unidades operativas, administrativas y financieras

- Cambios recientes en las responsabilidades o la organización de los departamentos de administración y finanzas

**Unidad de Auditoría Interna:** La existencia y funcionamiento de la unidad de auditoría interna con el suficiente grado de independencia y nivel de autoridad para examinar cualquier área de operación de la entidad, fortalece el sistema de control interno y se constituye en un elemento retroalimentador que dinamiza y promueve la eficiencia en las operaciones.

### **Documentación de la RP**

Con el propósito de planificar las siguientes fases de la auditoría e identificar las actividades que ameriten mejoras significativas, debe solicitarse o prepararse los resúmenes o lista de documentos que fundamentan las actividades sustantivas y adjetivas de la entidad. La información documental a recopilarse de manera concisa en esta fase, es la siguiente:

- Resumen de los antecedentes, principales objetivos y atribuciones legales vigentes
- Datos sobre la organización, con énfasis en las actividades sustantivas, relacionadas con el objetivo de la auditoría
- Organigramas de la entidad
- Información estadística sobre los principales bienes o servicios producidos en los últimos años
- Información financiera de los últimos años
- Informes anuales de labores
- Inversiones significativas y su ubicación
- Descripción resumida de los métodos de operación
- Referencia a las disposiciones legales aplicables
- Descripción de problemas importantes
- Informes de auditoría interna y externa, del último año
- Planes de la administración a corto, mediano y largo plazo
- Detalle de las fuentes de información, referenciadas a las actividades sustantivas y adjetivas de la entidad, principalmente en el caso de documentos voluminosos.

### **Resultados de la Revisión Preliminar**

Cada fase del proceso de auditoría proporciona información gerencial y operativa para promover la adecuada administración de los recursos invertidos en las acciones de auditoría.

### Reporte para la Jefatura

Al concluir la Revisión Preliminar el equipo de auditoría emitirá un reporte para conocimiento del nivel directivo de auditoría. Las características y contenido del informe sobre la revisión preliminar, dirigido al jefe de la unidad de auditoría, son las siguientes:

- Elaborado oportunamente, para conocimiento y decisión del nivel directivo del organismo de control
- Incluye los aspectos importantes que orientan las actividades de auditoría, como los siguientes:
  - Referencia a la asignación de trabajo y reporte sobre la culminación de la revisión preliminar.
  - Introducción que incluya el alcance del trabajo realizado, las limitaciones o dificultades encontradas y los aspectos positivos identificados para realizar la auditoría de manera eficiente.
  - Resultados de la revisión preliminar identificando las actividades sustantivas y sus componentes importantes a considerar en la ejecución de la siguiente fase, con base en los recursos humanos y el tiempo disponible.
  - Identificación específica de las actividades sustantivas no consideradas para la siguiente fase de proceso, señalando las causas.
  - Señalar la posibilidad de obtener directrices adicionales para orientar la auditoría, basados en el contenido del reporte.
- El reporte es suscrito por el encargado del trabajo y revisado por el supervisor de auditoría
- La concisión es una característica fundamental de éste reporte, la que permitirá la preparación y conocimiento oportuno, así como la posibilidad de obtener instrucciones adicionales de la jefatura de la unidad de auditoría.

El reporte de la Revisión Preliminar permite la comunicación formal sobre la conclusión de esta subfase de la auditoría, de manera tal, que la orientación seguida para cumplir el objetivo general del estudio es conocida por el nivel directivo de la ISA o las unidades de auditoría interna.

### Papeles de Trabajo

Otro producto de la Revisión Preliminar, realizada como parte del proceso de una auditoría específica o como una actividad individual independiente, es la documentación de las actividades realizadas, divididas en dos segmentos, uno referido a la administración de la auditoría y otro para documentar las actividades desarrolladas por la entidad auditada.

Los papeles de trabajo que documentan la administración de la auditoría incluirá principalmente lo siguiente:

- Hoja matriz para el registro y control del personal integrado al equipo de auditores y proyectada hasta la conclusión del trabajo
- Oficios, memorandos y notas recibidos y enviados por el equipo de auditores, sobre el manejo de los recursos asignados, ordenados cronológicamente
- Registro de control de gestión del equipo, para el proceso completo de la auditoría, en el que se incluirán los datos sobre los días hombre programados y los efectivamente utilizados, así como los dedicados a otras actividades administrativas, de capacitación o vacaciones
- Informe sobre la Revisión Preliminar

Los papeles de trabajo que sustentan las labores realizadas por el equipo de auditores en la Revisión Preliminar estarán integrados, ordenados y representados por los siguientes grupos:

- Resumen de los resultados obtenidos en la RP
- Programa aplicado en la revisión preliminar, debidamente referenciado a los documentos de soporte obtenidos o preparados
- Papeles de trabajo acumulados que incluyan los índices, las referencias cruzadas y resalten la información relevante para la planificación y ejecución de las siguientes fases de la auditoría

### **Programas para Evaluar los Elementos de la Estructura del Control Interno**

La identificación de las áreas y actividades a examinar en la siguiente subfase, constituye la base para preparar los programas de auditoría dirigidos a evaluar la estructura del control interno de la entidad.

Los programas a utilizar para evaluar el control interno se clasifican en uniformes y específicos. Los programas uniformes son los que permiten evaluar las actividades sustantivas y adjetivas importantes de dos de los componentes básicos de la estructura de control interno denominados, ambiente de control y sistema de registro e información.

Los programas específicos para evaluar el componente procedimientos de control, deben ser preparados a la medida o específicamente para evaluar las actividades importantes relacionadas con la estructura de control interno de cada actividad. En la siguiente fase del proceso se desarrollan ampliamente los criterios a considerar para evaluar la estructura del control interno institucional.

### **Estudio y Evaluación de la Estructura de Control Interno (EECI)**

De acuerdo con la política de dirigir los esfuerzos de auditoría a las áreas importantes que necesitan mejorar los métodos y procedimientos de trabajo, el objetivo fundamental al evaluar la estructura del control interno institucional es verificar su efectividad e identificar las debilidades relevantes que requieran un examen detallado. La información obtenida durante la revisión preliminar permite

ubicar las áreas o segmentos que presentan debilidades administrativas que podrán afectar en forma negativa a los intereses de la entidad.

Al evaluar la estructura del control interno, el auditor acumula información adicional sobre el funcionamiento real de los controles internos existentes, con el propósito de identificar los asuntos que requerirán tiempo y esfuerzo adicional durante el examen profundo de las áreas críticas.

Con base en la información obtenida en la evaluación de la estructura de control interno, el equipo de auditoría puede tomar decisiones efectivas sobre la naturaleza y el alcance del examen detallado de las áreas críticas. También será útil para estimar los requerimientos de personal adicional, programar el trabajo en distintos lugares, preparar los programas específicos de la siguiente fase y fijar los plazos para concluir el estudio y presentar el informe final.

Al completar esta subfase se concluye la planificación del trabajo y el equipo de auditoría tendrá la información suficiente para formarse una opinión sobre la confiabilidad que merece el sistema de control interno. Sin embargo, durante el examen profundo de las áreas críticas el equipo continuará evaluando dicho sistema de control interno.

### **Enfoque Práctico para la Evaluación del Control Interno**

Un enfoque eficiente para evaluar la naturaleza, efectividad y utilidad del sistema de control interno es revisar los métodos, procedimientos y prácticas utilizadas por la entidad auditada mientras desarrolla las actividades operativas, administrativas y financieras.

Una vez seleccionadas las actividades sustantivas y adjetivas importantes, la evaluación del control interno debe ser lo suficientemente detallada para obtener información práctica sobre lo siguiente:

- Forma en que se realizan las operaciones
- Necesidad o utilidad de los distintos pasos seguidos para procesar las operaciones o actividades
- Resultados de las actividades, según los objetivos de la entidad, los requerimientos legales y las prácticas seguidas para una administración eficiente
- Efectividad del sistema de control interno.

Muchas instituciones desarrollan operaciones que por su magnitud, complejidad y usuarios hacen impracticable la evaluación de todas las actividades importantes en un sólo estudio, a menos que se programe sobre la base de varios períodos. La adopción de una planificación cíclica para examinar todas las actividades importantes constituye la mejor alternativa para cubrir en detalle los segmentos significativos de una organización.

## Elementos para Evaluar la Estructura de Control Interno Institucional

*... la estructura de control interno de una entidad consiste de tres elementos: el ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control. En toda auditoría, el auditor deberá adquirir la suficiente comprensión de cada uno de los tres elementos, para planear la auditoría, realizando los procedimientos para entender el diseño de políticas y procedimientos relevantes a la planeación de la auditoría y si se han puesto en marcha.*<sup>17</sup>

La evaluación de la estructura del sistema de control interno para las actividades importantes, se realiza mediante la aplicación de programas de auditoría uniformes en los siguientes elementos:

- Ambiente de control
- Sistema de registro e información

Para el elemento denominado *procedimientos de control* debe prepararse uno o varios programas específicos de acuerdo con la unidad o actividad evaluada y las condiciones existentes en la entidad auditada.

### Ambiente de Control

El ambiente de control existente en la entidad examinada refleja la filosofía, actitud y compromiso de los directivos para establecer una atmósfera positiva al implantar los procedimientos de control y al ejecutar las operaciones. Un ambiente sólido de control permite depositar mayor confianza en los procedimientos aplicados, seleccionar los controles como fuente de evidencia para la auditoría y reducir la cantidad de comprobaciones requeridas para llegar a una opinión, respecto a que los controles funcionan de manera adecuada.

Por la importancia del ambiente de control, debe ser evaluado y analizado durante la planificación del estudio por los miembros más experimentados del equipo de auditoría. A continuación se presentan algunos aspectos que deben ser considerados:

*Enfoque del Nivel Directivo hacia los Controles:* El liderazgo ejercido por los niveles superiores de la administración, así como su actitud en relación con la información financiera y con los controles efectivos, influyen significativamente sobre el medio de control. Los directivos experimentados deben identificar los problemas potenciales antes de que afecten negativamente a las operaciones de la entidad. Algunos factores que deben tomarse en cuenta son:

- Independencia de los niveles superiores y la efectividad de los controles que ellos ejercen

---

<sup>17</sup> Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados; op cit.; SAS 55, página 51.

- Medida en que el nivel superior requiere de información y la utiliza para tomar decisiones
- Medida en que el estilo gerencial está caracterizado por la planificación o por la improvisación, principalmente cuando se presentan situaciones críticas
- Grado de participación, orientación y revisión del nivel superior sobre los procesos de planificación y de preparación de los presupuestos
- Importancia que el nivel superior otorga a los controles, tanto de auditores internos como externos
- Agilidad y efectividad de la respuesta del nivel superior, a situaciones fuera de control en las áreas operativa, administrativa y financiera.

*Organización del Nivel Superior:* La estructura orgánica que establece una clara delegación de autoridad y la asignación de responsabilidades, facilita la ejecución de las políticas dictadas por el nivel superior de la entidad, el desarrollo de la retroalimentación y la selección, motivación y promoción del personal calificado. Adicionalmente, la segregación de funciones importantes, incompatibles entre sí desde el punto de vista de los controles realzan el sistema de control y se demuestra el deseo del nivel superior por establecer un medio de control sólido. Los factores a considerar son:

- Responsabilidades de las unidades administrativas importantes y su participación al tomar decisiones
- Cambios recientes en la administración superior
- Responsabilidades operativas que no coinciden con la estructura organizativa
- La correcta delegación de autoridad y la correspondiente responsabilidad;
- La forma en que la autoridad delegada y la responsabilidad asumida son difundidas y comprendidas por todos los niveles de la entidad
- Si las decisiones son tomadas por las jefaturas que están en condiciones de evaluar sus implicaciones globales
- Si la auditoría interna informa al nivel directivo apropiado
- Si existe un efectivo sistema de comunicación de las políticas y procedimientos de trabajo
- Evidencia de que el personal financiero clave tiene cargas excesivas de trabajo
- Armonía entre los miembros de la dirección superior, el espíritu de los funcionarios y el nivel de rotación del personal
- Proporción de los supervisores con respecto a los empleados y si la función asegura que éstos últimos comprendan y sigan las políticas y procedimientos
- Medida en que son segregadas las responsabilidades por la iniciación de las operaciones, el registro y la custodia de los bienes; y,
- Si el nivel directivo ha detectado áreas o funciones en las que existe concentración de funciones incompatibles.

*Marco para el Control Directivo:* Es de interés el marco gerencial para el control y la dirección efectiva de las operaciones diarias. Un marco sólido es un indicador clave en la evaluación de la efectividad del medio de control. Estos temas también pueden proporcionar un punto de partida natural para las discusiones con el nivel superior en relación con los métodos que se aplican para planificar, ejecutar y controlar las operaciones. Entre los posibles temas a considerar se incluyen:

- Estadísticas, relaciones y otra información clave utilizada por el nivel superior para controlar y evaluar la marcha de la entidad
- Si los planes y presupuestos financieros son preparados y utilizados periódicamente para controlar costos
- Si existen procedimientos de revisión y aprobación establecidos para realizar cambios en los sistemas contables y de control
- Si se realiza algún proceso efectivo y formal para el desarrollo y mantenimiento de los sistemas de aplicación computadorizados
- Métodos utilizados para controlar y poner en práctica la segregación de tareas incompatibles
- Mecanismos por los cuales la gerencia identifica y responde a situaciones inusuales.

*Oportunidades de Servicio:* En el curso de la planificación se debe estar alerta a las situaciones que presentan oportunidades de prestar servicios adicionales a la entidad. Generalmente, estas oportunidades se manifiestan durante la planificación en conversaciones con los funcionarios. Entre los indicadores de oportunidades de servicio se pueden mencionar:

- Cambios en el nivel superior
- Planes para la expansión o contracción de las actividades operativas
- Existencia de sistemas contables insuficientes para procesar un aumento en el volumen de las transacciones
- Sistemas contables que generan muchos errores o que no poseen controles efectivos
- Planes para actualizar los reglamentos y la normatividad técnica
- Experiencia insuficiente en áreas especializadas como, sistemas de información computadorizados (SIC), desarrollo administrativo administración financiera

Es importante que el nivel superior comprenda claramente la naturaleza, alcance y posibilidades de los estudios adicionales que podrían realizarse en beneficio de las operaciones de la institución.

Esta etapa de la planificación detallada está referida principalmente a exámenes de varias unidades geográficamente separadas. Supone la división de la entidad en unidades individualmente manejables, tales como unidades ubicadas en distintas áreas. Con base en este análisis se comienza a establecer el plan de auditoría tomando decisiones preliminares sobre el enfoque aplicable para cada unidad y

asignando las responsabilidades al equipo de auditoría apropiado. En este momento es importante que se consideren los requerimientos de auditoría o de emisión de informes, los niveles de relevancia y los riesgos.

A fin de facilitar este proceso de toma de decisiones, resulta útil preparar un papel de trabajo que identifique las unidades operativas y permita realizar comentarios sobre las decisiones de planificación en relación con cada unidad. Este documento permitirá determinar las partes específicas de cada unidad (componente) que constituirá el eje central del trabajo de auditoría.

Es importante que el nivel superior comprenda claramente la naturaleza, alcance y posibilidades de los estudios adicionales que podrían realizarse en beneficio de las operaciones de la institución.

*Determinar las Unidades Operativas:* Con base en la comprensión de la entidad se debe identificar las principales unidades operativas, incluyendo las divisiones o establecimientos ubicados en distintas áreas geográficas. Este proceso permitirá ubicar las unidades operativas que poseen importancia para el trabajo. Esta etapa comienza formulando las decisiones con respecto al alcance de la auditoría en cada unidad operativa e identificando a los auditores que serán responsables de la planificación y ejecución del estudio.

Entre los temas a considerar en la determinación de las principales unidades operativas se incluyen los siguientes:

- Divisiones importantes de la entidad
- Establecimientos importantes en distintas áreas geográficas
- Si las principales unidades pueden ser identificadas por función o línea de servicio
- Importancia y relaciones de las operaciones de las oficinas centrales con las unidades desconcentradas o regionalizadas.

*Riesgos Inherentes y el Ambiente de Control:* La preparación del plan de auditoría para las unidades operativas individuales está influenciada por las evaluaciones del riesgo inherente y del ambiente de control existente en las principales unidades operativas. Normalmente, estas evaluaciones se basan en los conocimientos acumulados y actualizados por la información obtenida durante la planificación de la auditoría. Entre los temas a considerar al realizar estas evaluaciones se incluyen los siguientes:

- Naturaleza de cada actividad (por ejemplo el riesgo en la industria especializada)
- Estado actual de los problemas observados en años anteriores
- Si los hechos recientes indican mayor riesgo en una o varias unidades operativas
- Cambios en las actividades de auditoría interna;
- Forma de anticipar o reaccionar cada unidad ante los problemas

- Actitud de la dirección en cada unidad operativa.

*Rotación del Énfasis de Auditoría:* En los exámenes que involucran múltiples unidades operativas se podrá considerar la implantación de un plan de rotación del énfasis de auditoría sobre la base de la confianza en los controles internos probados satisfactoriamente en años anteriores. No obstante, en el caso que la entidad posea diversas unidades operativas que individualmente no sean importantes por su tamaño, es conveniente aplicar un muestreo para visitar una proporción de las unidades operativas cada año.

*Expectativas sobre Informes Especiales:* La identificación de las expectativas de la entidad sobre los informes especiales relacionados con las principales unidades operativas debe ser considerada en esta etapa de planificación. En ciertas situaciones la entidad requiere de un examen de las unidades individuales y podrá necesitar un informe especial en relación con esa unidad en particular, lo cual debe ser considerado en esta etapa del trabajo.

*Planificación para las Unidades Operativas:* En esta etapa de la planificación ya existen condiciones para establecer el alcance global de la auditoría para las principales unidades o actividades operativas de la entidad. Estas decisiones incluyen la identificación, en términos generales, de la naturaleza y alcance del trabajo que será realizado en cada unidad principal, por ejemplo, un examen de alcance completo o de alcance limitado. Además, se podrá proporcionar más detalles, para indicar los temas específicos a tratar en cada unidad, los individuos y oficinas responsables del trabajo, los procedimientos de auditoría específicos que pueden ser convenientes, la programación de fechas en que los informes serán emitidos y una indicación de los días que se utilizarán en la realización del trabajo.

Estas decisiones constituyen la base para la planificación detallada al desarrollar el enfoque de auditoría a seguir para cada uno de los componentes individuales de las principales unidades operativas e incluyen los siguientes aspectos:

- Información financiera y estructura operativa de la organización
- Importancia relativa de cada unidad operativa principal en comparación con la significatividad de los estados financieros en su conjunto
- Necesidad de realizar trabajos en ciertos lugares o actividades para cumplir con requerimientos legales
- Riesgos inherentes de cada unidad operativa, así como la naturaleza y alcance del trabajo de auditoría necesario para manejar las áreas de mayor riesgo
- Ambiente de control de cada unidad operativa
- Efecto sobre la rotación del énfasis y la confianza de auditoría
- Expectativas de la entidad con respecto al estudio a realizar
- Si los informes especiales a emitir requieren el examen de ciertas unidades operativas en especial

- Importancia y estado actual de los problemas observados durante exámenes anteriores
- Si se anticipan hechos futuros que nos lleven a considerar si debemos examinar una determinada unidad operativa, tales como el cierre de una planta, la venta de bienes y otros de naturaleza similar.

La preparación de un papel de trabajo que incluya las decisiones de planificación para las unidades operativas es útil al documentar el enfoque de auditoría para dichas unidades.

Con base en la determinación de las unidades operativas y en el desarrollo de las decisiones de planificación de auditoría sobre dichas unidades, se comienzan a concentrar los esfuerzos en las unidades operativas por las cuales se tiene responsabilidad. El análisis se dirige a determinar las partes individuales que son significativas para el examen y a tomar decisiones acerca de estos componentes. A este nivel se puede evaluar, en forma preliminar, los riesgos inherentes y de control para los componentes, y desarrollar un enfoque que proporcione el nivel necesario de satisfacción de auditoría.

El enfoque de auditoría debe seguir la metodología "de lo más importante a lo menos relevante" a base de la comprensión de la entidad y concentrando los esfuerzos en las áreas de mayor riesgo. Se puede determinar que es necesario contar con información más detallada de un componente, antes de completar el enfoque de auditoría sobre el mismo. Si éste fuera el caso, la naturaleza y alcance de la información a obtenerse deberá ser especificada en la planificación detallada.

### Sistema de Registro e Información

El registro sistematizado de las operaciones, transacciones y actividades ejecutadas por una institución pública promueve el control de sus recursos y fomenta la utilización eficiente de los mismos. Un sistema de registro apropiado permite la preparación de informes administrativos, financieros y operativos respecto de los volúmenes de producción y sus costos, el nivel de rendimiento del personal y su relación con los objetivos institucionales, entre otros.

El sistema de registro e información incluye las actividades desarrolladas por las unidades de contabilidad, presupuesto, producción, planificación, estadística y otras funciones administrativas.

Un sistema efectivo de registro e información, toma en cuenta el establecimiento de método: y registros que:

- Identifican y registran todas las transacciones y operaciones válidas
- Describen oportunamente y de manera clasificada todas las transacciones y operaciones, para incluirlas en la información financiera y de la gestión realizada

- Determinan períodos para el registro e información de la gestión, de tal manera que puedan ser analizados comparativamente
- Establecen métodos para el registro consistente de las operaciones, en cantidades, volúmenes y valores
- Presentan información apropiada sobre las transacciones y operaciones realizadas, así como las revelaciones necesarias en la información financiera y en los reportes de gestión a nivel institucional, de proyectos y unidades administrativas.

*Políticas Contables:* Durante la Revisión Preliminar generalmente se acumula mucha información sobre las políticas contables. Para completar la planificación de la auditoría y evaluar el componente denominado sistema de registro e información, se consideran algunos temas como los siguientes:

- Si se han propuesto cambios en las políticas contables vigentes
- La probabilidad de que surjan cambios en las políticas contables, hasta el cierre del período
- Problemas en las políticas contables que hayan sido identificados en años anteriores
- Naturaleza de los cambios en las normas o procedimientos contables o en los pronunciamientos emitidos el último año
- Vigencia de políticas contables agresivas o conservadoras, para situaciones que permiten el uso de principios contables alternativos.

*Conocimiento del Sistema Contable:* El auditor debe obtener los conocimientos suficientes sobre el funcionamiento del sistema contable de la entidad, para entender:

- La importancia de las clases de transacciones incluidas en las operaciones de la entidad
- La manera en que se inician esas transacciones
- Los documentos de respaldo, los registros contables, el procesamiento y la información de las transacciones
- El proceso contable desde el inicio de una transacción, hasta su presentación en los estados financieros, incluyendo el uso de la computadora para el procesamiento de datos
- El proceso de información empleado para la preparación de los estados financieros de la entidad, incluso las estimaciones y revelaciones.

*Sistemas de Información Computadorizados:* Parte integral del conocimiento de la entidad y de los sistemas de registro y control de las transacciones y operaciones es el obtener una comprensión global de los sistemas de información computadorizados. La información sobre estos sistemas a considerarse durante la planificación detallada no requiere ser extensa, pero sí debe ser suficiente para,

en términos generales, determinar el grado en el cual la entidad ha computadorizado el procesamiento de sus transacciones, actividades y operaciones y la información relacionada, la complejidad de los sistemas y la medida en que las operaciones dependen de un sistema de información computadorizado (SIC).

Esta información puede afectar significativamente el enfoque de auditoría, la naturaleza y el nivel de los conocimientos sobre SIC requeridos al planificar y ejecutar la auditoría y las expectativas de la entidad.

Los temas que deben considerarse para desarrollar una comprensión global del los SIC, incluyen:

- Naturaleza y alcance del procesamiento computadorizado de información por áreas o transacciones importantes, incluyendo:
  - Propósitos generales de los sistemas de aplicación más importantes
  - Naturaleza (interactiva/no interactiva) y áreas de ingreso de datos
  - Determinar si el procesamiento involucra o no la actualización inmediata de los registros
  - Determinar si los datos son transferidos directamente de otros sistema de aplicación (procesamiento integrado)
  - Software (programas) de sistemas relacionados incluyendo monitores de teleprocesamiento, sistemas de administración de base de datos y/o control de acceso a los archivos y software de seguridad
  - Determinar si existen terceros que tengan acceso a las funciones de procesamiento
  - Fecha y naturaleza de los cambios importantes en el sistema y si se esperan nuevos
  
- Naturaleza de la configuración SIC, incluyendo:
  - Tipo, cantidad y ubicación de las principales unidades centrales de procesamiento (CPU) y los sistemas operativos vinculados
  - Determinar si las CPU's están interconectadas
  - Cantidad aproximada de terminales en uso
  - Red de comunicaciones SIC. (acceso por teledisco o líneas alquiladas).
  
- Estructura orgánica de las operaciones SIC, incluyendo:
  - Posición del jefe de operaciones SIC en la estructura administrativa de la entidad
  - Cantidad de personal SIC en la organización
  - Determinar si el grupo SIC está organizado de manera centralizada o descentralizada en varias unidades operativas
  - Determinar si las actividades operativas diarias del SIC están segregadas de las de desarrollo y mantenimiento de sistemas.

### Procedimientos de Control

Este elemento de la estructura del control interno está constituido por los procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema de registro e información. Los procedimientos de control son establecidos por la dirección superior de la entidad para proporcionar una seguridad razonable en cuanto al logro de los objetivos específicos.

Los procedimientos de control se aplican a diferentes niveles organizativos y de procesamiento de datos, pueden estar integrados a componentes específicos del ambiente de control y del sistema de registro e información. En general, se clasifican como procedimientos correspondientes a:

- Autorización de actividades y transacciones
- Segregación de funciones que disminuyen las posibilidades para cualquier funcionario de estar en condiciones de ocultar errores u obligaciones en el curso normal de sus funciones
- Diseño y uso de documentos, registros e informes apropiados que promuevan el control y la veracidad de las operaciones
- Dispositivos de seguridad apropiados sobre el acceso y el uso de bienes, registros, informes, archivos de datos, programas de cómputo e instalaciones
- Arqueos independientes del desempeño y debida evaluación de las cifras registradas e informadas.

### **Determinación de los Componentes**

Los componentes importantes son producto de las actividades operativas, administrativas y financieras desarrolladas por una entidad pública, como los procedimientos de autorización, registro, control interno, manejo e información, completamente diferentes y sujetos a factores de riesgo distintos. Un análisis detallado de estas actividades, dividiéndolas en componentes manejables se hace necesario.

Por lo general, un componente a ser estudiado estará constituido por uno de los siguientes conceptos:

- Grupo de operaciones en que participan diferentes unidades administrativas. (ejemplos: Adquisiciones, ingresos por recaudación de impuestos, importación de bienes, proyectos de inversión, producción de bienes o servicios).
- Una operación o evento importante (proyecto de obras públicas o programa específico para incrementar la producción).
- Un elemento de los estados financieros.
- Un rubro o una cuenta de los estados financieros.
- Una unidad administrativa o un programa presupuestario.

La determinación de los componentes para cada auditoría depende de las circunstancias y del criterio profesional del supervisor y encargado de la auditoría. Entre los factores que deben ser considerados al determinar los componentes se incluyen los siguientes:

- Naturaleza de las transacciones incluidas en una actividad o área específica determinada.
- Valor monetario de la partida correspondiente.
- Naturaleza del riesgo relacionado con las operaciones o las cuentas individuales y las operaciones o cuentas agrupadas.
- Expectativas de los usuarios sobre la información.
- Atributos especiales como:
  - La expectativa de que cierta información sea expuesta con un considerable grado de exactitud
  - La precisión esperada cuando ciertos índices financieros son críticos debido a compromisos adquiridos.
- Expectativas de errores en un componente por la experiencia obtenida.

Existen ciertos componentes que usualmente son identificados en los planes de auditoría a fin de evaluar su grado de riesgo, identificar los controles y seleccionar las fuentes de satisfacción de auditoría. Los siguientes grupos de componentes relacionados pueden identificarse:

- Ingresos por operaciones sustantivas, efectivos y pendientes de cobro
- Inventarios y costos de producción de bienes o servicios
- Adquisiciones y las obligaciones pendientes de pago por la compra de bienes y servicios
- Costos y pasivos laborales
- Adquisiciones, retiros y depreciación de activos fijos
- Manejo de las disponibilidades en efectivo
- Resultados de las inversiones realizadas
- Préstamos obtenidos, sus intereses, el pago de dividendos y la cancelación
- Inversiones en el diseño de proyectos, así como los proyectos en proceso de ejecución
- Consolidación de información producida por diferentes unidades operativas.

### **El Riesgo en la Auditoría**

El riesgo de auditoría es la posibilidad de que la información sujeta a verificación contenga uno a varios errores o irregularidades significativos no detectados una vez que los procedimientos de auditoría se hayan aplicado y la auditoría haya sido completada.

*La evaluación del riesgo, como otros aspectos de nuestra planificación, se realiza 'de arriba hacia abajo'. Analizamos los riesgos que surgen de la naturaleza del negocio del cliente, los bienes producidos y vendidos, los presupuestos financieros y otros factores pertinentes. Aislamos las fuentes de información, las transacciones y otras áreas de interés de auditoría que tengan el mayor o menor potencial de contener errores o irregularidades significativas. Para cada componente, identificamos y evaluamos los riesgos específicos asociados con el mismo y nos detenemos cuando un análisis más detallado no resultaría en una auditoría más efectiva.*<sup>18</sup>

Es necesario delinear los factores que afectan las evaluaciones del riesgo, para concentrar los esfuerzos de auditoría y proporcionar al equipo de trabajo la información requerida para completar y ejecutar satisfactoriamente el plan de auditoría. Es importante considerar tanto los factores que disminuyen dicho riesgo como aquellos que lo aumentan.

Los riesgos de auditoría están clasificados en:

#### Riesgo Inherente

*El riesgo inherente es la susceptibilidad de los estados financieros a errores o irregularidades significativas antes de considerar la efectividad de los sistemas de control y el mismo varía entre los componentes. Por ejemplo, áreas como la de costos, que incluyen cálculos complicados, tiene más posibilidades de ser mal expresadas que las que contienen cálculos sencillos; el efectivo y los títulos al portador son más susceptibles a pérdida o manipulación que las acciones nominativas;...*<sup>19</sup>

Algunos factores que pueden influenciar en la evaluación preliminar del riesgo inherente son los siguientes:

- Hechos o transacciones individualmente significativas
- Naturaleza de la entidad y de los productos o servicios, incluyendo las facilidades de operación, la susceptibilidad a los desfalcos, las circunstancias económicas, las prácticas financieras y la estructura operativa
- Naturaleza de los componentes, actividades y transacciones, la significatividad de los montos o saldos contables, las transacciones no registradas o los errores de corte y otras irregularidades
- Naturaleza de los sistemas contables y de información computadorizados en cuanto a su diseño y efectividad, dependencia de los sistemas para el manejo de la entidad, alcance y complejidad de la computadorización
- Existencia de incertidumbres o contingencias importantes

---

<sup>18</sup> Price Waterhouse; Serie de Guías sobre la Auditoría de Price Waterhouse; 1986.

<sup>19</sup> Price Waterhouse; op. cit.; página 73.

- Existencia de grupos significativos de transacciones o deudores.

### Riesgo de Control

*El riesgo de control es el riesgo de que los sistemas de control, incluyendo la auditoría interna no puedan evitar o detectar errores o irregularidades significativas en forma oportuna. Para ser efectivo, un sistema de control debe ocuparse de los riesgos inherentes percibidos, incorporar una segregación apropiada de tareas incompatibles y poseer un alto grado de cumplimiento. Igual que el riesgo inherente, el riesgo de control existe, independientemente de la auditoría y está en gran medida fuera de nuestro control. No obstante, con el tiempo, nuestras recomendaciones para mejorar los controles pueden permitirnos reducir el riesgo de control.*<sup>20</sup>

El principal interés consiste en identificar los controles específicos diseñados para compensar los riesgos inherentes al realizar las operaciones. Entre los posibles factores generales que pueden afectar la evaluación del riesgo de control a nivel de cada componente se incluyen:

- Métodos utilizados por la administración para comparar los resultados reales con los planes y presupuestos y el grado en que las diferencias son investigadas
- Frecuencia en la preparación de la información operativa, administrativa y financiera para uso y revisión del nivel directivo
- Naturaleza de los informes preparados para el nivel directivo y su utilización:
  - Niveles de producción de bienes y servicios
  - Operaciones importantes pendientes de legalizar
  - Valores a cobrar clasificados por antigüedad o detalle de cuentas significativas vencidas
  - Cobros o pagos significativos
  - Estadísticas de rotación de materiales y materia prima
  - Productos con bajos márgenes de rendimiento.
- Naturaleza de las operaciones que requieren aprobación específica del nivel superior
- Efectividad del departamento de auditoría interna
- Desvinculación de algún funcionario clave de la entidad.

### Riesgo de Detección

*El riesgo de que el auditor no detectará una declaración incorrecta importante que existe en una afirmación.*<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> Price Waterhouse; op. cit.; página 75.

<sup>21</sup> Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados; op. cit.; página 77.

El riesgo de detección o de auditoría se puede originar en los siguientes factores:

- No evidenciar toda la información disponible
- Posible ineficacia de los procedimientos de auditoría programados
- Posibles deficiencias en la aplicación de los procedimientos de auditoría o en la evaluación de los hallazgos de auditoría, incluyendo el riesgo de presunciones erróneas, errores y conclusiones equivocadas.

Las causas del riesgo de auditoría nunca pueden ser eliminadas. Con el debido cuidado y el ejercicio de la destreza profesional, pueden ser reducidas a un nivel aceptable, mediante una buena planificación, supervisión y revisión.

Los riesgos inherentes y los riesgos de control están fuera del manejo del equipo de auditoría, pero no así el riesgo de detección. Variando la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría se puede alterar el riesgo de detección y en última instancia, el riesgo de auditoría.

#### Riesgo de Muestreo

*El riesgo de muestreo es uno de los aspectos del riesgo de detección. Es el riesgo de que una muestra, seleccionada y examinada a fin de obtener conclusiones sobre el universo del cual se extrae, no sea una muestra representativa. Como resultado, se podría obtener una conclusión incorrecta sobre el universo.*<sup>22</sup>

El riesgo de muestreo es uno de los aspectos que debe ser considerado al determinar el riesgo de detección. Constituye el riesgo de que una muestra seleccionada y examinada para obtener conclusiones sobre el universo del cual fue extraída, no sea representativa. Como resultado se podría obtener una conclusión incorrecta sobre el universo.

El riesgo de muestreo tiene dos aspectos, el más importante se refiere a que de la muestra podamos obtener la conclusión que señale los controles clave como más confiables de lo que en la realidad son y, el menos importante, que la información revisada está razonablemente presentada, cuando en realidad no es así.

#### **Enfoque de la Auditoría**

Un enfoque eficiente y efectivo, que responda a los riesgos, requiere la selección de procedimientos que proporcionen un nivel adecuado de satisfacción de auditoría, con la menor inversión posible de recursos. En general, el plan detallado describe en términos globales el enfoque programado de auditoría para cada componente, e incluye información como la siguiente:

---

<sup>22</sup> Price Waterhouse; op. cit.; página 77.

- Alcance de la confianza fundamentada en los controles vigentes.
- Procedimientos específicos requeridos para las áreas de mayor riesgo o para los temas que necesitan atención especial.
- Forma de obtener confianza en los controles, es decir, si se lo hará a través de pruebas detalladas de los controles clave y de las funciones de procesamiento computadorizado, o las actualizaciones de los procedimientos de diagnóstico.
- Naturaleza de los procedimientos sustantivos, si son pruebas detalladas de operaciones o los procedimientos analíticos.

### Confianza en la Auditoría Interna

La utilización efectiva de las actividades de auditoría interna requiere una cuidadosa planificación y coordinación técnica en el nivel operativo para evitar la duplicación de esfuerzos y para asegurar un buen trabajo. Si se coordina de manera efectiva, se puede mejorar la cobertura del estudio y utilizar los recursos de auditoría externa en las áreas de mayor riesgo.

Algunas áreas en las que se puede lograr la participación del personal de la auditoría interna son:

- Pruebas de transacciones como complemento del trabajo
- Confirmación de valores a cobrar
- Observación de los recuentos físicos de los recursos materiales
- Aplicación de procedimientos específicos bajo la supervisión de los auditores externos
- Pruebas detalladas de los componentes, bajo la supervisión de los auditores externos
- Documentación y prueba de los SIC.

### **Hoja Matriz para Calificar los Riesgos**

La preparación de la hoja matriz para calificar los riesgos inherentes, de control y de detección al realizar la auditoría de cada uno de los componentes importantes, constituye un paso obligatorio en el proceso de ejecución de la auditoría, al concluir la subfase de evaluación de la estructura del control interno y completar la planificación de la fase de planificación.

Para la calificación de los riesgos se requiere la siguiente información sintetizada y tabulada en un papel de trabajo referenciado a los documentos de respaldo:

#### Información horizontal:

- Identificación del componente, sea una actividad, unidad administrativa, proyecto, programa, función o segmento de los estados financieros

- Calificar el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección, (tres columnas independientes)
- Resumen del enfoque de auditoría a seguir en la siguiente fase del estudio, si es el caso
- Detalle esquemático de las instrucciones de auditoría para la programación detallada del estudio en la siguiente fase del proceso.

#### Información vertical:

- Sobre los componentes a evaluar se identifican los puntos clave de control relacionados con los siguientes elementos generales, que a su vez se relacionan con las actividades realizadas por la entidad:
  - Actividades de planificación de los componentes a estudiar
  - Organización utilizada
  - Sistema de registro e información
  - Procedimientos de control diseñados y aplicados
  - Administración de los recursos humanos
  - Manejo de los recursos materiales
  - Utilización de los recursos financieros
  - Disponibilidad de recursos tecnológicos
- Sobre la calificación de los riesgos, de acuerdo con el criterio profesional del supervisor y del encargado de la auditoría, se incluirá la siguiente información:
  - A = Alto, para identificar la presencia de un elevado nivel de riesgo al evaluar los controles internos claves o importantes;
  - M = Moderado, al calificar como razonables los controles aplicados en la ejecución de las actividades
  - B = Bajo, cuando los riesgos determinados en la evaluación del control interno no requieren de procedimientos adicionales de verificación.
- Respecto al enfoque de auditoría, considerando la calificación asignada a cada uno de los riesgos, el equipo decide sobre los esfuerzos adicionales de verificación requeridos o la eliminación de las áreas de riesgo que no ameriten continuar con el estudio.
- Las instrucciones de auditoría estarán referidas a los procedimientos sustantivos o prioritarios que deberán incluirse en la programación detallada de la auditoría para la fase siguiente, denominada estudio profundo de las áreas críticas.

Una hoja matriz de calificación del riesgo debe prepararse para cada uno de los componentes de auditoría y será suscrita por el encargado del estudio y por el supervisor de auditoría asignado.

La hoja matriz de calificación de los riesgos constituye el fundamento para la planificación detallada de la auditoría, para la elaboración del informe sobre la evaluación de la estructura del control interno y para la preparación de los

programas específicos a ser aplicados en la siguiente fase del proceso. Lo señalado demuestra su importancia en la sistematización de las actividades de auditoría.

### **Resultados Obtenidos de la EECI**

La evaluación de la estructura del control interno, planificación y programación específica es el fundamento para la ejecución de la auditoría. Al concluir la planificación los siguientes productos deben estar disponibles para uso interno del equipo de auditoría y para conocimiento de la administración de la entidad auditada:

#### Para uso interno de la auditoría:

- Planificación detallada, que incluye la siguiente información:
  - Objetivo general de la auditoría, confirmado
  - Objetivos específicos de auditoría por cada uno de los componentes definidos;
  - Alcance de la auditoría programada
  - Limitaciones existentes para el desarrollo de la auditoría
  - Recursos necesarios para ejecutar y concluir el estudio
    - Humanos
    - Tiempo necesario
    - Financieros
    - Equipo
  - Instrucciones especiales para el trabajo
- Programas específicos de trabajo para cada uno de los componentes importantes de la auditoría, con la siguiente información:
  - Objetivos específicos
  - Muestra a examinar
  - Procedimientos a ser aplicados
  - Fuentes de información
- Papeles de trabajo que respaldan las actividades realizadas en la evaluación de la estructura del control interno y que definen la orientación a ser tomada para continuar con el desarrollo del estudio. Dichos papeles deben estar referenciados a los programas de trabajo aplicados e incluir las iniciales del auditor que los preparó.

#### Para la entidad auditada:

- Informe sobre la evaluación de la estructura del control interno, con las siguientes características:

- Resultados alcanzados y que serán presentados a los funcionarios de la entidad para obtener sus opiniones e información adicional.
- Emitido formal y oportunamente, mientras el equipo de auditoría se encuentra en la siguiente fase del estudio, en las oficinas de la entidad.
- Suscrito por el jefe de la unidad de auditoría o el encargado del trabajo y el supervisor en forma conjunta, de acuerdo con los resultados obtenidos.

La planificación detallada, la programación específica y el informe de evaluación de la estructura de control interno son de conocimiento del jefe de la unidad de auditoría de la ISA o de la auditoría interna para la revisión y correspondiente aprobación. El documento que contiene la planificación detallada y la programación específica deben suscribirlo conjuntamente el encargado y el supervisor de auditoría.

#### Papeles de Trabajo de la EECI

La documentación de las actividades realizadas en esta fase se organizan de acuerdo con los componentes analizados, constituyéndose la hoja matriz de calificación del riesgo en el documento principal, identificado como un resumen o sumario, respaldado por los papeles de trabajo analíticos y de soporte respectivos.

El ordenamiento de los papeles de trabajo se guiará por las siguientes pautas:

- Hoja matriz de calificación del riesgo por componente
- Programa aplicado para evaluar el control interno, referenciado a los papeles de trabajo analíticos, por componente
- Papeles de trabajo analíticos que incluyen la información importante estudiada y que fundamentan las opiniones del equipo de auditoría, tanto para la calificación del riesgo como para la emisión del informe, algunos ejemplos de estos papeles de trabajo son:
  - Resúmenes del proceso seguido por las operaciones importantes evaluadas, identificando los puntos clave de control diseñados y aplicados y cuando sea procedente los que es necesario adicionarlos
  - Síntesis o resúmenes de las entrevistas con los funcionarios de la entidad estudiada y de otras instituciones relacionadas
  - Operaciones o hechos importantes detectados en el proceso de evaluación, producto de la revisión selectiva de documentos, informes gerenciales, informes financieros, reportes de producción y otros documentos
  - Conclusiones sobre el análisis de la información financiera, administrativa y de gestión presentada por la entidad
  - Resultados tabulados de las encuestas realizadas con las conclusiones respectivas.

- Papeles de trabajo de soporte que contengan evidencia importante del trabajo desarrollado y de las conclusiones definidas. Algunos ejemplos de estos documentos son:
  - Notas de la entidad relacionadas con aspectos específicos de los componentes evaluados
  - Informes técnicos, administrativos y financieros preparados por la institución auditada
  - Disposiciones administrativas emitidas respecto a los componentes analizados.

Los papeles de trabajo deben integrarse en un expediente que incluya los componentes evaluados, debidamente identificados con índices que faciliten la referencia cruzada entre los diferentes niveles de información, incluso el informe de la EECI. Dichos papeles deben contar con la firma del auditor que los preparó, la revisión realizada por el encargado del estudio y en casos relevantes con la firma del supervisor.

#### Informe sobre la Evaluación de la Estructura del Control Interno

El informe sobre la evaluación de la estructura del control interno constituye la mejor oportunidad para presentar los resultados de la auditoría a la administración superior de la entidad. Por lo tanto, la actitud positiva que debe proyectar el documento es fundamental para crear una atmósfera de colaboración y apoyo hacia las actividades de auditoría.

El informe deberá mantener una estructura que promueva el interés de la administración para conocerlo y facilite su utilización en el mejoramiento de los componentes evaluados. A continuación se incluyen los principales elementos:

- Índice del contenido, identificando los capítulos y títulos de la información preparada
- Capítulo de introducción señalando el período y el objetivo de la evaluación, la aplicación de la normatividad técnica y una referencia a las condiciones reportables identificadas
- Capítulo que detalle los resultados identificados y que constituyen la base para promover el mejoramiento de las actividades operativas, administrativas y financieras de la entidad. Este capítulo estará dividido en los componentes importantes que han originado las condiciones reportables, incluyendo las conclusiones y las recomendaciones como subtítulos a nivel de componente. Existe otra alternativa para presentar de manera independiente las conclusiones y las recomendaciones en capítulos independientes.

## G. EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA

Durante la planificación de la auditoría fueron seleccionados los componentes a ser examinados, los procedimientos de auditoría a ser aplicados y el alcance de los mismos. En la fase de ejecución, se espera que su aplicación proporcione la evidencia suficiente para evaluar cada componente, verificar las afirmaciones contenidas en los informes preparados por la entidad y comprobar los asuntos que son objeto de la auditoría. Las decisiones de planificación generalmente se basan en los siguientes factores:

- Conocimiento de las actividades de la entidad
- Evaluación de los riesgos inherentes y de control
- Evaluación de los elementos y operaciones significativos
- Expectativas sobre la naturaleza y calidad de la evidencia a obtener mediante la aplicación de los procedimientos individuales, reconociendo características tales como su suficiencia, competencia y confiabilidad y los probables niveles de las observaciones.

Una vez aplicados los programas a cada componente en la fase de ejecución de la auditoría, se obtiene evidencia primaria y se cuenta con información adicional para reconsiderar las evaluaciones y las decisiones tomadas durante la planificación del trabajo.

Los hallazgos de auditoría una vez desarrollados deben ser evaluados para cada procedimiento aplicado, para cada componente evaluado y finalmente, para la auditoría en conjunto.

Con base en los resultados de la evaluación se obtienen las conclusiones sobre cada componente, a fin de comprobar si se han alcanzado los objetivos de auditoría.

*La palabra hallazgo tiene muchos significados y connotaciones; además, transmite una idea diferente a distintas personas. Sin embargo, en la auditoría se le debe dar un sentido de recopilación y síntesis de información específica sobre una operación, actividad, organización, condición u otro asunto que se haya analizado y evaluado y que se considere de interés o utilidad para los funcionarios de la entidad. Normalmente se la emplea en un sentido crítico y se refiere a deficiencias o debilidades presentadas a través del informe de auditoría; pero cabe señalarse que también existen hallazgos positivos.*<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público; op.cit.; página 317.

Los hallazgos positivos están referidos a operaciones que hayan demostrado bondades excepcionales en beneficio de la entidad y que podrían utilizarse como modelos para otras instituciones.

Al evaluar los hallazgos de auditoría debe considerarse si la información y las condiciones sobre las cuales se preparó el plan de auditoría continúan siendo apropiadas y, por consiguiente, si se ha obtenido suficiente información. En especial se debe considerar si:

- La evidencia obtenida es suficiente, competente y confiable, como se esperaba
- La naturaleza y el nivel de las observaciones están de acuerdo con lo previsto en la planificación de la auditoría.

### **Características y Contenido de los Hallazgos**

Los hallazgos de auditoría constituyen la materia prima que permite la presentación de los resultados de auditoría de manera ordenada, analítica, completa y positiva para promover mejoras en las actividades de la entidad examinada. Por lo tanto, es importante desglosar su contenido y características para la presentación de los resultados de una auditoría.

### **Requisitos del Hallazgo**

Los hallazgos constituyen uno de los elementos importantes producto de las actividades de auditoría; por lo tanto, requieren cumplir los siguientes requisitos:

- Debe ser importante, relevante o significativo, de manera tal que amerite su desarrollo y comunicación formal a la administración de la entidad.
- Debe ser objetivo y estar fundamentado en hechos, operaciones, actividades o transacciones identificadas de manera precisa, concreta y debidamente documentados.
- Debe ser convincente a una persona que no haya participado en la ejecución de la auditoría.

Cada uno de los requisitos está sujeto a aplicaciones específicas e interpretaciones, según el estudio de auditoría realizado.

Un hallazgo normalmente es desfavorable para la entidad auditada. La cantidad de labor necesaria para desarrollar y respaldar un hallazgo depende de las circunstancias existentes y del juicio profesional del auditor. Es importante que la presentación del hallazgo conduzca a la definición de conclusiones reales y que su contenido esté justificado por la labor realizada.

### Pasos para Desarrollar los Hallazgos

Una vez identificado un componente importante que presenta debilidades en la ejecución de las operaciones, el auditor responsable del estudio prepara un programa específico que incluye los procedimientos para el desarrollo apropiado de los aspectos relacionados con el problema. Los pasos a seguir para desarrollar completamente un hallazgo, por lo regular, son los siguientes: <sup>24</sup>

1. *Identificación de la condición o asuntos deficientes, defectuosos, etc., ...*
2. *Identificación de líneas de autoridad y responsabilidad de la entidad con respecto a las operaciones implicadas.*
3. *Verificación de las causas de la deficiencia.*
4. *Determinación de si la deficiencia es un caso aislado o una condición muy difundida.*
5. *Identificación y solución de asuntos legales.*
6. *Determinación de los efectos o importancia de la deficiencia.*
7. *Obtención de comentarios de personas u organismos directamente interesados que puedan estar afectados en forma adversa por el hallazgo.*
8. *Determinación de las conclusiones de auditoría en base de la evidencia reunida.*
9. *Determinación de posibles acciones correctivas o recomendaciones para mejoras.*

### Identificar las Condiciones o Asuntos Deficientes

Los asuntos defectuosos o condiciones deficientes se identifican al comparar los criterios aceptables para ejecutar las operaciones, establecidos en la normativa o en sanas prácticas administrativas y técnicas, con las actividades realmente ejecutadas. Si los criterios no han sido establecidos, el auditor tiene la responsabilidad de investigar, desarrollar y enunciar los atinentes, con el debido cuidado para mantener la relación profesional.

Este paso es necesario para reunir información y establecer claramente todos los hechos pertinentes. Esta operación es la respuesta al "qué - cuándo - dónde - cómo" se realizaron las operaciones. Incluye la comparación de las operaciones reales con los criterios o requerimientos establecidos en forma de reglamentos, normas técnicas, normas de rendimiento, presupuestos operativos, acuerdos y disposiciones de los niveles superiores de la entidad.

---

<sup>24</sup> Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público; op. cit.; página 321.

### Identificar las Líneas de Autoridad y Responsabilidad sobre los Asuntos Deficientes

Es necesario identificar los niveles jerárquicos y los funcionarios directamente responsables de las condiciones deficientes y los niveles de autoridad establecidos para discutir el problema y luego comunicar los resultados.

Para obtener un control interno administrativo, financiero y operativo eficiente sobre las actividades, es necesario contar con una clara asignación de responsabilidades y la debida autoridad para llevarlas a la práctica.

### Determinar las Causas de la Deficiencia

Identificar las causas de una deficiencia es importante para comprenderlas apropiadamente y estar en condiciones de sugerir acciones correctivas efectivas.

Averiguar por qué tuvo lugar la situación adversa, por qué sigue existiendo y por qué no se han establecido los procedimientos internos para evitarlas o si los procedimientos establecidos son ineficaces, es el propósito de este paso para desarrollar el hallazgo.

Una debilidad en el sistema de control interno, por lo general, posibilita que ocurra más de una deficiencia y de no ser corregida permitirá que continúe en el futuro. En conclusión, las medidas correctivas implican mejoras en el sistema de control interno.

### Determinar si la Deficiencia es un Caso Aislado Importante o una Condición muy Difundida

Llegar a determinar si el caso es aislado o difundido es fundamental para:

- Llegar a conclusiones apropiadas sobre la importancia relativa de la deficiencia.
- Hacer recomendaciones apropiadas para la toma de acciones correctivas oportunas.

Las pruebas sustantivas de auditoría deben ser lo suficientemente amplias para demostrar las características de la condición. Sin embargo, una vez identificada debe sugerirse que la entidad tome las acciones necesarias para su corrección total.

Sólo en circunstancias muy especiales el auditor debe comprometer sus limitados recursos para demostrar que el asunto requiere atención especial. Una vez que la entidad haya iniciado la corrección total de las deficiencias, es función de los auditores dar seguimiento para verificar si los esfuerzos están orientados a corregir los errores detectados.

### Establecer la Importancia del Hallazgo, Identificando los Efectos Negativos que Produce

El auditor tiene interés no solo en los resultados inmediatos, pues existen efectos colaterales, intangibles y de largo plazo, reales y potenciales, que se relacionan de manera directa con la importancia del hallazgo de auditoría.

Cuando sea posible, deben determinarse los efectos financieros o la pérdida causada por la deficiencia identificada. Tales determinaciones demuestran la necesidad de tomar medidas correctivas que faciliten la presentación de un informe convincente.

Existen ocasiones en que no resulta práctico ni es posible calcular una pérdida financiera real o futura. La imposibilidad de medir o estimar una pérdida financiera no es razón válida para dejar de informar los hallazgos importantes. Cuando la importancia de una deficiencia constituye una pérdida potencial, el informe debe señalar claramente esta condición.

### Obtener Opiniones de los Funcionarios y Entidades Directamente Relacionados

Una cualidad de los resultados de auditoría es la imparcialidad y objetividad de la que deben estar revestidos, lo cual se logra mediante el análisis de las operaciones, la identificación de las deficiencias y principalmente la exposición y presentación a los funcionarios encargados para obtener sus comentarios y opiniones razonados y de ser posible debidamente documentados.

Al obtener opiniones de los funcionarios se acumula información importante difícil de conseguir directamente de los archivos de la entidad; además, se logra validar los resultados de la auditoría durante su proceso de ejecución y permite presentar el informe de auditoría bajo una perspectiva equitativa e imparcial.

### Determinar las Conclusiones, con Base en la Evidencia Acumulada

Fundamentados en la evidencia desarrollada mediante la aplicación de los pasos antes señalados, a esta altura del trabajo, el auditor debe estar en capacidad de llegar a conclusiones concretas sobre cada componente calificado como área crítica o problemática a ser incluida en el informe de auditoría.

### Determinar las Acciones Correctivas y Recomendaciones

Los hallazgos y las conclusiones, por lo general, dan origen a la presentación de recomendaciones que promueven el mejoramiento institucional, las que deben ser consideradas en función del interés para las actividades desarrolladas por la entidad y para los funcionarios responsables de su administración, que les permita disponer de criterios dirigidos a la corrección de las deficiencias determinadas y a mejorar el cumplimiento de sus objetivos.

### Atributos del Hallazgo

Los atributos del hallazgo son los elementos importantes que permiten completarlo, determinar las oportunidades de mejorar las operaciones de la entidad y comunicar claramente los resultados de la auditoría. Los siguientes atributos del hallazgo han sido definidos como de aplicación generalizada: <sup>25</sup>

---

<b>CONDICIÓN:</b>	<b>"Lo que es"</b>	Situación(es) actual(es) encontrada(s).
<b>CRITERIO:</b>	<b>"Lo que debe ser"</b>	Unidad(es) de medida, norma(s) o parámetro(s) aplicable(s).
<b>EFEECTO:</b>	<b>"Diferencia entre lo que es y lo que debe ser"</b>	Importancia relativa del hallazgo o aspecto deficiente. (expresado de ser posible en términos monetarios).
<b>CAUSA:</b>	<b>"Porque sucedió"</b>	Razón(es) por la que se presenta la desviación.

---

### Condiciones

Las condiciones se refieren a las situaciones deficientes encontradas por el auditor respecto de una operación o transacción, al realizar su análisis o estudio. La condición refleja el grado en que los criterios están siendo o no aplicados. Las condiciones se pueden identificar de las siguientes formas:

- Los criterios se están aplicando y funcionando de manera totalmente satisfactoria, de tal manera que sean la base para el desarrollo de un hallazgo positivo.
- Los criterios se aplican y funcionan en forma parcial y afectan de manera negativa en el cumplimiento de los fines de la entidad, unidad administrativa, programa o actividad importante.
- Los criterios no se aplican o no funcionan, causando desperdicio en la utilización de los recursos, limitando el cumplimiento de las metas y objetivos o restringiendo el eficiente funcionamiento de la organización.

### Criterios

Criterio es la norma o parámetro que debe aplicarse al ejecutar una operación o actividad. También puede decirse que son las metas que la entidad está tratando de alcanzar o las normas de aplicación obligatoria relacionadas con el logro de los

---

<sup>25</sup> Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público; op.cit. página 403.

objetivos. Constituye la unidad de medida para evaluar las condiciones bajo las cuales opera la entidad. Los siguientes son criterios típicos:

- Disposiciones escritas:
  - Leyes y reglamentos.
  - Objetivos, políticas y metas
  - Instrucciones contenidas en planes estratégicos, manuales, disposiciones, acuerdos, circulares y procedimientos.
- Experiencia del auditor sobre la materia de estudio.
- Opiniones independientes de expertos o especialistas.
- Prácticas generalmente observadas.
- Prácticas eficientes utilizadas por otras entidades.
- Sanas prácticas administrativas.
- Sentido común.

En muchos casos es necesario disponer de información documentada que evidencie la falta de criterios. Cuando se emplea el sentido común o juicios externos, es necesario analizar su lógica, de tal manera que sean lo suficientemente convincentes para el usuario del informe.

### Efecto

Efecto es el resultado adverso real o potencial que resulta de comparar la condición encontrada y el criterio que debió aplicarse. Por lo general, está constituido por una pérdida en dinero, en eficiencia o en efectividad, causada por la falta de aplicación de los criterios mínimos o por el fracaso en el logro de las metas y objetivos planificados.

El efecto tiene importancia especial en los casos que se debe convencer a la administración de la entidad sobre la necesidad de introducir un cambio para alcanzar las metas o cumplir con un criterio operativo, administrativo o financiero. Algunos efectos típicos son los siguientes:

- Uso antieconómico o ineficiente de los recursos humanos, materiales, financieros y tecnológicos
- Pérdida de ingresos potenciales
- Violación de disposiciones importantes para la entidad
- Inefectividad en las operaciones
- Gastos indebidos
- Informes y registros poco útiles, insignificantes o inexactos, de las actividades operativas, administrativas y financieras
- Controles inadecuados de los recursos y actividades ejecutadas
- Inseguridad en el cumplimiento del trabajo

- Desmotivación del personal

En el proceso de la auditoría debe acumularse información sobre el efecto real o potencial de los hallazgos, evitando que el usuario del informe haga sus propias conclusiones. Si el efecto es poco relevante debe considerarse la exclusión del hallazgo completo del informe de auditoría.

### Causas

La causa constituye la razón o razones fundamentales por las cuales se presenta la situación adversa o la condición negativa y, excepcionalmente, una condición positiva. De otra manera, es el motivo por el que no se aplicó el criterio o la norma establecida. La aseveración de que el problema existe porque un funcionario no cumplió las normas establecidas es insuficiente para convencer al usuario del informe. Algunas causas típicas son las siguientes:

- Normas obsoletas, inexistentes o teóricas
- Planificación y programación rutinaria de las operaciones
- Consciente decisión o intención de no aplicar las normas y estándares
- Organización defectuosa o desactualizada
- Acentuada concentración de autoridad
- Falta de aceptación de la responsabilidad relacionada con el nivel de autoridad
- Limitada o inexistente honestidad del personal
- Inadvertencia de los beneficios potenciales producto de los cambios
- Supervisión técnica no aplicada
- Restricción o ineficiente comunicación y coordinación en las actividades importantes
- Limitado entrenamiento y especialización del personal
- Restringida disponibilidad de recursos financieros, materiales o tecnológicos
- Exámenes poco efectivos ejercidos por la unidad de auditoría interna
- Negligencia, descuido, falta de esfuerzo e interés del personal para coadyuvar en el logro de los objetivos de la actividad, unidad administrativa o de la entidad

## Evaluación de los Hallazgos Derivados de la Auditoría

Una vez completados los procedimientos de auditoría se debe evaluar si la evidencia obtenida satisface las expectativas establecidas durante la planificación. La evidencia debe ser evaluada en términos de la suficiencia, de la competencia y de la confiabilidad, así como la naturaleza e importancia de las observaciones identificadas. También, debe considerarse si dicha evidencia contradice alguna de las decisiones tomadas durante la planificación.

### Observaciones de Auditoría

Pueden surgir evidencias que contradigan las afirmaciones contenidas en los informes de gestión y financieros, o que creen dudas con respecto a la eficiencia y efectividad con que se utilizan los recursos de una entidad. Este tipo de evidencia es denominada observación de auditoría y por lo regular está relacionada con las siguientes definiciones:<sup>26</sup>

#### Errores

*Errores no intencionales u omisiones al realizar un control, errores matemáticos o administrativos en los registros contables, errores en la aplicación de los principios contables, y malentendidos o interpretaciones erróneas de hechos que existían en el momento en que fueron preparados los informes financieros.*

#### Irregularidades

*Distorsiones intencionales de los estados financieros, tales como errores deliberados en las afirmaciones de la gerencia o la malversación de activos.*

#### Acciones cuestionables o ilegales

*Actos que aparentemente violan leyes o reglamentos, inclusive contribuciones políticas ilegales, colusión, y sobornos y otros pagos dudosos.*

Las definiciones presentadas de errores, irregularidades y acciones cuestionables o ilegales, están claramente referidas a la auditoría de los estados financieros. Sin embargo, es conveniente que sean ampliadas a las actividades de auditoría ejecutadas por las ISA's y las unidades de auditoría interna, que tienen objetivos mucho más amplios con la auditoría de rendimiento o integral, que con el examen de todas las actividades operativas, administrativas y financieras desarrolladas por una entidad pública y la verificación de los informes de gestión relacionados con los niveles de producción y rendimiento de las unidades operativas, administrativas y financieras, así como de la institución en conjunto.

La auditoría realizada por las ISA's y las auditorías internas de las entidades públicas rebasa ampliamente el criterio restringido a las actividades contables. Por

---

<sup>26</sup> Serie de Guías de Auditoría, AGS 1, La Auditoría de Price Waterhouse; op. cit; página 154.

lo tanto, los errores se refieren también a los registros administrativos y operativos, a los principios administrativos, de control interno y de presupuesto, a la normatividad técnica, administrativa y financiera y a las interpretaciones de los hechos que existían al momento de preparar los informes de gestión relacionados con la administración de los recursos de la organización.

Una ampliación similar de los conceptos de *irregularidades* y *acciones cuestionables o ilegales* es necesaria para disponer de criterios claramente definidos cuando se determinen las observaciones o condiciones que son la base para el desarrollo de los hallazgos de auditoría.

Las observaciones deben ser consideradas cuidadosamente, en forma individual y en conjunto, para determinar si los informes de gestión y financieros están o pueden estar significativamente distorsionados, si se ha obtenido suficiente evidencia de auditoría concerniente a la validez de las actividades operativas, administrativas o financieras estudiadas y si las mismas tienen otras implicaciones para la entidad.

La evaluación de las observaciones tiene la finalidad de llegar a comprender su naturaleza, las causas y las implicaciones, así como resolver sobre la acción apropiada que debe tomarse. También debe considerarse el interés para la entidad desde el punto de vista operativo y de control.

### **Causas que Originan las Observaciones**

Generalmente, la causa fundamental de una observación está encubierta y su descubrimiento requiere persistencia e ingenio. La falla de un sólo control puede indicar una debilidad muy seria y fundamental en la organización; por ejemplo, la falta de personal competente, por limitaciones en los conocimientos o en la capacitación o la ausencia de supervisión o motivación. Si no se identifican las causas de una observación, se puede poner en peligro toda la auditoría al desconocer las implicaciones potenciales de los hallazgos. También se debe considerar si las causas identificadas pueden afectar la validez de la información a ser obtenida mediante los procedimientos alternativos para otros componentes de la auditoría.

Las respuestas a las siguientes preguntas pueden ser útiles para identificar las causas de las observaciones de auditoría:

- ¿La observación se originó dentro o fuera de la organización?
- ¿Qué controles han sido diseñados para evitar o detectar el hecho observado?
- ¿La observación ha sido el resultado de un error humano o del procesamiento computadorizado?
- ¿Cuál es la razón por la que los controles o las funciones de procesamiento importantes no operan adecuadamente?
- ¿Quién es el responsable de operar estos procedimientos de control?

- ¿El sistema de control fue diseñado en forma poco efectiva? Si este fuera el caso, ¿qué impacto tiene sobre las operaciones?
- ¿Los individuos involucrados fueron debidamente instruidos y supervisados?
- ¿La observación ha sido generada por el sistema contable o algún otro sistema de información de la entidad?
- ¿La observación ha resultado de errores en los datos comunes para muchas transacciones (por ejemplo, cálculo de los ingresos) o en datos aplicables a una transacción específica?
- ¿La observación es el resultado del procesamiento inadecuado de información correcta o del uso de información incorrecta?

Una vez que las causas de la observación han sido identificadas, es importante considerar la frecuencia con la que ocurre la misma; por lo general, esto depende de la causa específica. Por ejemplo, una observación sobre la valuación de los inventarios al cierre de un período puede ser el resultado de:

- Un error administrativo
- Un error administrativo por dolo o negligencia
- El uso de un listado de precios incorrecto para un servicio o artículo en particular y que se presente de manera sistemática
- Conversión inadecuada de un costo expresado en moneda extranjera
- Otras prácticas administrativas o técnicas

Cuando las excepciones involucran sistemas computadorizados, es importante considerar el impacto de la observación, por ejemplo:

- Un error identificado en la lógica de la función de procesamiento computadorizado que calcula los datos de los comprobantes de ingreso, afectaría a todos los cálculos realizados.
- Un error en el catálogo de las tarifas unitarias utilizadas para preparar las facturas de consumo, ocasionaría errores en los valores de todas las facturas preparadas a partir del momento en que ocurrió el error.

### **Implicaciones de las Observaciones en la Evidencia**

Las observaciones identificadas al obtener la evidencia, generalmente, son de uno de los siguientes tipos:

- Un desvío en la aplicación de un procedimiento de control interno clave. Los controles clave están constituidos por los puntos importantes establecidos para el control de las actividades de una entidad, por ejemplo, la necesidad de disponer de una autorización para iniciar el proceso de una adquisición significativa.

- Un error monetario en una operación examinada como parte de un procedimiento de cumplimiento. Dichos procedimientos se aplican para asegurarse que las actividades están ejecutándose de acuerdo con las instrucciones prescritas.

No se espera que los controles clave aplicados en forma manual funcionen siempre en forma efectiva. Por lo tanto, al planificar la auditoría, se debe considerar un porcentaje de desvío en su aplicación. Una vez realizado el trabajo, se debe verificar los desvíos mediante los procedimientos de cumplimiento para evaluar el desvío real y determinar si este porcentaje es aceptable. Cuando los controles se realizan por las funciones de procesamiento computadorizado, si estos no son efectivos, es muy probable que afecten a varias operaciones.

La evaluación del porcentaje real de desvíos es un proceso que requiere aplicar el criterio profesional. Cuando los hallazgos se basan en una muestra representativa, el porcentaje de desvío encontrado es la *evidencia objetiva disponible* y, por lo general, debe considerarse como la mejor estimación del porcentaje de *desvío probable* del universo que se trate.

Si el porcentaje de desvío probable es inferior al previsto en la planificación, se concluirá en que los resultados respaldan la confianza anticipada en los controles clave. Pero si el desvío probable resulta mayor, es posible que el porcentaje de desvío en el universo supere el que se estimó como aceptable y se debe considerar la necesidad de:

- Modificar el plan de auditoría para obtener la evidencia mediante la aplicación de procedimientos sustantivos adicionales o sustentarse en la confianza que ofrecen otros controles.
- Ampliar el alcance de los procedimientos de cumplimiento para determinar si la muestra original es en realidad representativa del universo.

Si se detecta un desvío al aplicar los controles no considerados clave, la evaluación del riesgo de control también se verá afectada. Se deberá modificar el plan de auditoría para obtener evidencia sustantiva adicional, si el *nivel de satisfacción de auditoría* que se planeó obtener es superior al que resulta de la reevaluación del riesgo de control.

Cuando la aplicación de los procedimientos de auditoría indican que existe una aparente debilidad en el sistema de control interno, esta deberá ser evaluada cuidadosamente y se determinará su efecto en la auditoría.

### **Implicaciones de las Observaciones en la Evidencia Sustantiva**

Para cada observación identificada en la evidencia sustantiva, es necesario determinar la magnitud y los componentes afectados. El interés recae en si estas excepciones individual o globalmente provocan errores significativos en los informes de gestión y financieros en conjunto. La presencia de errores

monetarios, indica que existe debilidad en el control y que éstas debilidades deben ser evaluadas al analizar la confianza en los controles.

Los errores monetarios identificados directamente al aplicar los procedimientos de auditoría son los errores conocidos y no hay duda sobre su existencia. Sin embargo, se debe estimar el error que sería identificado si se llegaran a examinar todas las partidas del universo, en lugar de examinar sólo una muestra de ellas. La estimación del error, incluyendo el error conocido, constituye el error probable.

Las implicaciones de las observaciones identificadas dependen de la naturaleza y causas de las mismas, así como del tipo y alcance de los procedimientos aplicados, a continuación se presentan algunas situaciones comunes:<sup>27</sup>

#### **Errores al azar**

- ***Probando el 100% del universo:***
  - *Todos los errores del universo se llegan a identificar.*
  - *El error más probable es el error conocido.*
- ***Surgidos del análisis de una muestra representativa***
  - *Se han identificado algunos errores en la muestra representativa del universo.*
  - *El error más probable se basaría en una proyección de los resultados de la muestra al universo en su conjunto, junto con la consideración de otra evidencia de auditoría.*
- ***Producto de otros procedimientos***
  - *Los errores conocidos son indicativos de otros errores en el universo pero probablemente no tengamos suficiente información para estimar el error más probable; normalmente se requerirían otros procedimientos.*

#### **Errores sistemáticos**

- ***Surgidos del análisis del muestreo representativo u otros procedimientos***
  - *Los errores conocidos son aplicables al universo o a una parte del mismo.*
  - *Los errores deben proyectarse sobre el universo respectivo y deben ser considerados junto con otra evidencia de auditoría para determinar el error más probable.*

#### **Errores aislados**

- *Los errores conocidos son únicos por definición, el error más probable es igual al error conocido.*

#### **Errores o diferencias no explicadas, surgidas de procedimientos analíticos.**

- *Los procedimientos analíticos indican a menudo una posibilidad de error; cuando esta posibilidad es significativa, se requerirán otros procedimientos para obtener una estimación del error.*

---

<sup>27</sup>) Serie de Guías de Auditoría, AGS 1, La Auditoría de Price Waterhouse; op. cit.; página 158.

La identificación de las causas y la naturaleza de una observación requiere la aplicación del criterio profesional, ya que sería difícil determinar si la observación es un error aislado, sistemático o al azar. Cuando la auditoría no permite estimar el error probable partiendo de las observaciones identificadas, es necesario aplicar procedimientos adicionales.

Los errores conocidos y cualquier error estimado adicional constituyen el error probable y deben registrarse en el *resumen de errores no corregidos o ajustados*. La dirección superior de la entidad auditada debe ser informada de todos los errores detectados, con excepción de los que no sean significativos.

Además del error conocido y del error probable, se debe tener en cuenta que los informes de gestión y financieros aún pueden estar mal expresados a causa de otros errores.

### **Incertidumbres y Estimaciones**

El riesgo de que los informes de gestión y financieros estén significativamente distorsionados, es mayor en el caso de operaciones, actividades, cuentas y tipos de transacciones que involucran estimaciones, la aplicación de criterios técnicos o aspectos especializados.

Las estimaciones o el uso de criterios técnicos no son susceptibles de mediciones precisas; por lo tanto, la evidencia de auditoría debe utilizarse para determinar el rango de los montos razonables para tales estimaciones o criterios.

Como ninguna de las estimaciones puede ser considerada precisa con certeza absoluta, la estimación presentada por la entidad auditada generalmente es aceptada, si se encuentra dentro del rango de montos razonables. Una diferencia razonable entre la mejor estimación y la estimación de la entidad, no se considera un error. No obstante, si la estimación de la entidad se considera no razonable, se tratará como el error probable y se sumará a los otros errores probables identificados.

### **Evaluación de los Hallazgos por Componentes**

Durante la planificación se establecen las fuentes de información que se consideran necesarias para obtener evidencia suficiente con respecto a las afirmaciones que corresponden a cada componente. Con base en los resultados alcanzados se deben definir las conclusiones sobre cada componente.

#### **Consideraciones sobre la Evidencia de Auditoría Acumulada**

Determinar si la evidencia de auditoría acumulada para un componente específico es competente y suficiente, depende del criterio aplicado. Esta decisión se basa en una serie de factores, entre los que se incluyen las respuestas a los siguientes interrogantes:

- ¿Han sido adecuadamente tratados todos los riesgos inherentes?
- ¿La evidencia obtenida es suficiente, competente y confiable?
- ¿Proporciona la evidencia una visión coherente de la validez de las operaciones importantes estudiadas?
- ¿Resulta suficiente la evidencia para llegar a la conclusión de que no existen otros riesgos significativos?
- ¿Resulta suficiente la evidencia para reducir el *riesgo de error* a un nivel adecuadamente bajo?

### Consideración sobre el Error Acumulado

Los errores monetarios pueden ser descubiertos al evaluar los resultados de la aplicación de los procedimientos individuales de auditoría. Se utilizan estos errores para estimar el error probable de un componente.

Al acumular los errores se debe considerar la conveniencia de compensar los positivos con los negativos. No obstante, cuando son tratados por separado, estos errores pueden tener un impacto significativo en las operaciones evaluadas; por lo tanto, cada uno será tomado en cuenta como un error significativo en forma independiente.

Los errores conocidos y los errores estimados (que totalizan el error probable) de un componente deben ser sintetizados en un resumen de errores no corregidos o ajustados que indique su impacto acumulado.

### Evaluación de los Hallazgos para la Auditoría

Al evaluar los resultados de una auditoría en su conjunto, obtenemos conclusiones globales a base de las conclusiones y el trabajo detallado de cada componente. En general este proceso incluye:

- Reevaluar la efectividad del plan de auditoría, particularmente la relevancia del riesgo, con base en la información obtenida durante la etapa de ejecución y en los informes de gestión y financieros examinados.
- Análisis para determinar si existen inconsistencias en la evidencia de auditoría obtenida o en las conclusiones alcanzadas para los componentes individuales. Si se detectan deben ser investigadas y resueltas.
- Comparación de los errores acumulados con los criterios de importancia y la propuesta de corrección o ajustes, cuando fuere apropiado.
- Formarse una conclusión sobre la auditoría global y su consideración para el informe de auditoría.

### Los Errores Acumulados y su Significatividad

El efecto combinado de los errores identificados y los estimados de todos los componentes debe ser comparado con los criterios considerados como

significativos para los informes de gestión y financieros. Para facilitar este proceso es conveniente resumir los errores en un solo lugar, preferentemente en la documentación que resume la auditoría. La significatividad puede ser considerada en términos de lo siguiente:

- El efecto acumulado sobre los resultados de operación, tanto en valores como en volúmenes.
- El efecto acumulado sobre la situación financiera de la entidad.
- El efecto sobre los componentes individuales auditados.
- El efecto sobre las obligaciones contractuales, tales como índices financieros especificados en convenios de préstamo u otros.

Se debe determinar los factores de significatividad importantes para la entidad. Como mínimo deben clasificarse los errores no corregidos o ajustados, para separar el error probable, del error conocido y del error estimado.

El examen de las estimaciones puede identificar errores que presentan diferencias de opinión, pero no implica que las estimaciones carezcan de razonabilidad; sin embargo, pueden existir otras que claramente no son razonables. Si se determina que existe alguna tendencia en las estimaciones o los criterios técnicos utilizados, se concluirá en que existe un error en la información y en los resultados de operación.

### **Conclusiones de Auditoría**

El llegar a obtener las conclusiones apropiadas de auditoría es parte importante del proceso de auditoría, tan significativo como la aplicación de los programas de auditoría. Las conclusiones resumen los resultados del trabajo y establecen si los objetivos de la auditoría han sido alcanzados. Sin las conclusiones apropiadas la auditoría es incompleta.

### **Responsabilidad por las Conclusiones**

Los miembros del equipo de auditoría son individualmente responsables por las conclusiones preparadas sobre el trabajo realizado y los criterios que han aplicado cada uno de ellos. Debido a esta responsabilidad personal, la expresión de una conclusión debe realizarse preferentemente por escrito en primera persona singular (en mi opinión...) y debe ser suscrita por quien la escribió. Está claro que en la asignación de tareas a los miembros del equipo, éstos tienen la capacidad y la experiencia para evaluar los resultados obtenidos, con base en las pautas establecidas en la planificación detallada y en los programas específicos de auditoría.

Cuando una parte de los procedimientos de auditoría son aplicados por otros miembros del equipo, que no firman la conclusión, la descripción de los procedimientos aplicados puede ser escrita en primera persona plural o de manera

impersonal (hemos realizado pruebas... o se realizaron pruebas...), pero la persona que escribe la conclusión continuará aceptando la responsabilidad por la opinión emitida.

Todas las conclusiones de auditoría deben ser revisadas por el miembro experimentado del equipo de auditoría, de mayor jerarquía que aquel que las preparó. Debe ser firmada para indicar que la conclusión resume adecuada y precisamente los hallazgos de auditoría y expresar la coincidencia con la opinión emitida.

### **Documentación**

Generalmente, las conclusiones son documentadas mediante la expresión escrita de una opinión, que está evidenciada con la firma de los miembros del equipo de auditoría que la elaboraron, como parte de los papeles de trabajo.

Debe considerarse cuidadosamente la forma en que se expresan las conclusiones. El lenguaje debe ser claro, conciso y expresado en términos moderados. Se deben emitir conclusiones, evitando los textos que dejan liberada su interpretación a la imaginación del usuario. Las descripciones del trabajo realizado y de las observaciones encontradas deben ser concretas y las expresiones de opinión justificadas, teniendo en cuenta el alcance del trabajo realizado y la evaluación de los hallazgos de auditoría.

Las conclusiones pueden clasificarse:

- Conclusiones sobre cada componente
- Conclusión global, referida al objetivo general de la auditoría, con base en los resultados obtenidos

### **Conclusiones sobre los Componentes Individuales**

Las conclusiones sobre un componente y las afirmaciones relacionadas con el mismo, deben considerar el efecto que tiene el error probable sobre la validez de la información disponible de cada componente. Si el error es aceptable, se podrá llegar a la conclusión de que se alcanzó el objetivo de auditoría del componente, de lo contrario se debe proponer:

- La corrección o ajuste de la información presentada por la entidad.
- La ampliación del trabajo de auditoría para obtener una mejor estimación del error más probable.

El estilo y contenido de las conclusiones varía; sin embargo, es necesario documentarlas sobre cada componente, considerando lo siguiente:

### Ejecución Satisfactoria de la Planificación

Se refiere al trabajo de auditoría en el que se basa la conclusión, normalmente la planificación detallada de la auditoría y el programa específico aplicado.

### Resumen de las Observaciones Determinadas y las Acciones Tomadas

Tiene relación con la documentación vinculada a la importancia e implicaciones de las observaciones encontradas y la satisfacción sobre su tratamiento. Debe referirse a los cambios introducidos en los programas específicos, a causa de las observaciones.

### Opinión Expresada

Se presentarán las conclusiones sobre:

- El objetivo de auditoría del componente.
- Uniformidad en la aplicación de las normas.
- Cumplimiento de las normas legales y técnicas.
- Confiabilidad de los controles clave.
- Ejecución satisfactoria del programa específico.
- Las objeciones, especialmente sobre los informes erróneos y el alcance del estudio.

### **Conclusiones sobre la Auditoría en su Conjunto**

Las conclusiones sobre la auditoría en conjunto a fin de preparar el informe del examen se basan en la evaluación de:

- Las observaciones derivadas de los procedimientos de auditoría aplicados.
- Los hallazgos de cada componente.
- Los hallazgos de la auditoría.

Cuando la evaluación de los hallazgos de auditoría indica que los informes de gestión y financieros están significativamente distorsionados y el error acumulado supera el límite establecido para la significatividad, es necesario realizar lo siguiente:

- Proponer las correcciones o ajustes necesarios.
- Ampliar el trabajo para obtener una mejor estimación del error probable, si se aproxima a la apreciación de significatividad.
- Modificar el informe de auditoría, incluyendo las limitaciones y salvedades o emitiendo un informe adverso.

El supervisor debe expresar formalmente su recomendación respecto a la naturaleza y texto adecuado de las conclusiones para el informe de auditoría.

## RESPONSABILIDAD POR LAS CONCLUSIONES DE AUDITORIA

RESPONSABLE	CONTENIDO	REVISAR:
Miembro o encargado del estudio	<b>Cada componente:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ejecución satisfactoria del trabajo planificado</li> <li>• Resumen de observaciones encontradas y acciones tomadas.</li> <li>• Expresión de la conclusión</li> </ul>	
Encargado y supervisor		<b>Cada componente:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La conclusión del componente.</li> <li>• La corrección de la evidencia obtenida.</li> </ul>
Supervisor o supervisor y encargado	<b>Auditoría en conjunto:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ejecución satisfactoria del trabajo planificado.</li> <li>• Reevaluación de la corrección del trabajo planificado.</li> <li>• Razonabilidad y coherencia de las conclusiones.</li> <li>• Presentación y exposición de los informes de gestión y financieros.</li> <li>• Informe de auditoría recomendado.</li> </ul>	
Jefe de Departamento		<b>Asuntos significativos:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Las conclusiones del supervisor y del encargado.</li> </ul> <b>Auditoría en su conjunto:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Corrección de la evidencia.</li> <li>• La presentación de los informes.</li> <li>• El informe recomendado.</li> </ul>
Jefe o Director.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Emisión del informe</li> </ul>	

## Documentar la Ejecución de la Auditoría

El estudio detallado de las áreas con problemas constituye la fase que utiliza la mayor parte del tiempo de auditoría al aplicar los programas específicos elaborados para cada componente. Los resultados obtenidos deben documentarse en un expediente de papeles o planillas de trabajo, relacionados con la evidencia sustentatoria acumulada que respalda los hallazgos, conclusiones y recomendaciones que serán expuestas en el informe de auditoría.

Los papeles o planillas de trabajo deben ser claros y concisos, proporcionar un registro ordenado de las labores realizadas, sin ambigüedades y debe contener las razones que sirvieron de base para tomar decisiones sobre los temas conflictivos.

La calidad de los papeles de trabajo es fundamental, por lo que debe evitarse al máximo su cantidad o volumen. Algunas condiciones típicas que deben evitarse son:

- Las planillas que se limiten a transcribir la información disponible en los registros técnicos, administrativos o financieros de la entidad.
- La acumulación de copias de informes, reglamentos, y disposiciones que carecen de una relación directa con las actividades evaluadas o con los hechos que son materia del informe de auditoría.
- La inclusión de documentos extensos para relacionar algunos aspectos puntuales, casos en los que debe prepararse una síntesis.

Las planillas de trabajo deben ser completas, que permitan su lectura, claramente expresadas y su propósito de fácil comprensión. Deben evitar preguntas o comentarios que requieran respuestas o seguimientos posteriores. El contenido básico de los papeles de trabajo es el siguiente:

- Nombre de la entidad, programa, área, unidad administrativa, rubro o actividad estudiada, de acuerdo con el objetivo de la auditoría.
- Título o propósito de la planilla de trabajo.
- Índice para su identificación y ordenamiento.
- Fecha o período de ejecución de la auditoría.
- Referencia al procedimiento de auditoría contenido en el programa específico o la explicación del objetivo del papel de trabajo.
- Descripción concisa de la labor realizada y de los resultados alcanzados.
- Fuentes de información utilizadas, sean los archivos, registros, informes o funcionarios que proporcionaron los datos.
- Base de selección de la muestra verificada, en los casos que sea aplicable.
- Referencia cruzada sólo de los datos importantes con otros papeles de trabajo.
- Conclusiones a las que se llegó, si correspondiera.
- Rúbrica e iniciales de la persona que lo preparó y la fecha en que lo concluyó. En el caso de documentos preparados por la entidad deben ser identificados con un

título que diga "preparado por la entidad", la fecha de recepción y las iniciales del auditor que trabajó con esa información.

- Evidencia de la revisión realizada por el encargado y el supervisor del estudio; para esta última se utilizará bolígrafo verde.

### **Organización de los Papeles de Trabajo**

Los papeles de trabajo deben mantener una estructura que permita el fácil acceso a la información que contienen, por los diferentes niveles de la unidad de auditoría. Por lo tanto, es necesario definir una metodología para su estructura, ordenamiento e identificación.

El expediente que contenga la información recopilada en el estudio profundo de las áreas críticas debe ser organizado como un todo, el mismo que será integrado a los documentos acumulados en la Revisión Preliminar (RP) y en la Evaluación de la Estructura de Control Interno (EECI), para conformar el archivo de papeles de trabajo del estudio terminado.

Los papeles de trabajo se organizarán en los siguientes segmentos que serán integrados al concluir la auditoría:

#### Administración del Estudio

Incluye los documentos preparados para organizar y controlar el equipo de auditores, la correspondencia recibida y remitida que no tenga relación directa con un hallazgo específico, en orden cronológico, incluso lo referente a los reportes emitidos como producto de la auditoría en las diferentes fases del trabajo.

#### Planificación de la Auditoría

- Documentación de la Revisión Preliminar (RP):  
Estructurada de acuerdo con el contenido del programa de trabajo aplicado, incluye la planificación preliminar de la auditoría y los documentos que contienen la información obtenida mediante la aplicación de dicho programa.
- Documentación del Estudio de la Estructura de Control Interno, Planificación y Programación Específicas (EECI).  
Organizado de conformidad con los programas definidos para la EECI e integrado por los papeles de trabajo obtenidos durante la evaluación, incluso la planificación detallada de la auditoría, la hoja matriz para calificar los riesgos y el informe sobre la evaluación de la estructura de control interno.

Ejecución de la Auditoría, por las áreas problemáticas identificadas al concluir la EECI y de acuerdo con el programa específico de cada componente

Se divide en varios segmentos, uno por cada área o rubro a estudiar, ordenados según el contenido del programa específico hasta la elaboración de las hojas de

resumen, que contengan los atributos de los hallazgos desarrollados, como base para la estructuración del contenido del informe y su correspondiente redacción.

### **Índice para Ordenar e Identificar los Papeles de Trabajo**

Con el propósito de facilitar el acceso a la información contenida en los papeles de trabajo y para sistematizar su ordenamiento, a continuación se presenta una alternativa para estructurarlos e incluir los índices:

#### **ADMINISTRACIÓN DE LA AUDITORIA**

---

- |      |   |
|------|---|
| AD   | Índice del contenido de los documentos relativos a la administración de la auditoría.   |
| AD.1 | Planificación preliminar del estudio, al iniciar el trabajo.  |
| AD.2 | Cuadro de control de los auditores designados para el estudio, incluyendo fecha de integración, rúbrica e iniciales utilizadas, fecha de terminación, días efectivos laborados, componente o área de auditoría asignada para estudio y otra información pertinente. |
| AD.3 | Correspondencia enviada a la entidad y recibida de la misma, que no tenga relación directa con los hallazgos desarrollados.   |
| AD.4 | Correspondencia enviada a la unidad de auditoría y recibida de la misma y otras instituciones, que no tenga relación directa con los hallazgos desarrollados.   |
| AD.5 | Notas y requerimientos de orden técnico y administrativo relacionados con la supervisión técnica de la auditoría.   |
| AD.6 | Notas de remisión y su respuesta e informes técnicos emitidos durante la ejecución del estudio.   |
| AD.7 | Otra documentación administrativa no incluida en los elementos anteriores.  |
| AD.8 | Libre   |
| Ad.9 | Libre   |
-

**REVISIÓN PRELIMINAR (RP)**

---

RP	Conclusiones principales sobre el cumplimiento de los objetivos de la revisión preliminar.
RP.1	Programa de auditoría aplicado en la revisión preliminar.
RP.2	Resultados resumidos de las entrevistas con el auditor interno y los principales funcionarios de la entidad.
RP.3	Resumen de las fuentes de información determinadas al ejecutar la fase, señalando la ubicación y funcionario que mantiene la documentación.
RP.4	Resúmenes de los documentos preparados o copias de los calificados como importantes y poco voluminosos.
RP.5	Otra información no señalada en los puntos anteriores.
RP.6	Libre
RP.7	Informe sobre la ejecución de la revisión preliminar.

---

**EVALUACIÓN DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL  
INTERNO, PLANIFICACIÓN Y PROGRAMACIÓN ESPECIFICA**

---

CI.	Estructura del informe sobre la evaluación de la estructura de control interno realizada.
AA	Programa aplicado para evaluar el control interno de la actividad sustantiva No. 1.
AA.1/n	Documentos que respaldan la aplicación del programa en la actividad sustantiva No. 1.
BB.	Programa aplicado para evaluar el control interno de la actividad sustantiva No. 2.
BB.1/n	Documentos que respaldan la aplicación del programa en la actividad sustantiva No. 3.
CC.	Siguiente actividad sustantiva considerada y así sucesivamente.
CC.1/n	Documentos que respaldan la aplicación del programa de la siguiente actividad sustantiva
DD.	Ultima actividad evaluada.
DD.1/n	Documentación que respalda la aplicación del programa a la última actividad evaluada.
EE.	Calificación de los riesgos de auditoría e identificación de las posibles áreas críticas.
FF.	Planificación detallada de la auditoría.
GG.	Informe sobre la evaluación de la estructura de control interno

---

---

**EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA**

---

- EA. Estructura del informe de auditoría (final).
  
  - A. Hoja resumen por cada hallazgo desarrollado en el componente o área estudiado.
    - A.1 Programa específico de auditoría aplicado al primer componente o área examinado.
    - A.2/n Documentos y papeles de trabajo elaborados que respaldan la aplicación del programa y los resultados de la auditoría.
  
  - B. Hoja resumen por cada hallazgo determinado en el componente o área estudiado.
    - B.1 Programa específico de auditoría aplicado al segundo componente o área examinado.
    - B.2/n Documentos y papeles de trabajo elaborados que respaldan la aplicación del programa y los resultados de la auditoría.
  
  - C. Hoja resumen por cada hallazgo determinado en el componente o área estudiado.
    - C.1 Programa específico de auditoría aplicado al tercer componente o área examinado.
    - C.2/n Documentos y papeles de trabajo elaborados que respaldan la aplicación del programa y los resultados de la auditoría.
  
  - D. Similar a los anteriores, hasta el último componente o área examinado.
  
  - H. Resumen de los componentes o áreas examinados que no han producido hallazgos de auditoría.
    - H.1 Programas específicos aplicados.
    - H.2/n Documentos y papeles de trabajo elaborados que respaldan la aplicación de los programas.
  
  - I. Borrador final del informe de auditoría.
-

Los documentos que tienen más de una página deben ser numerados en forma ascendente, a continuación del índice que identifica el papel de trabajo. Al inicio de cada expediente se incluirá el detalle de su contenido relacionado con los índices utilizados para facilitar la ubicación de la información.

Una vez completados los expedientes de papeles de trabajo, estos serán numerados en forma consecutiva a partir del grupo relacionado con la administración de la auditoría, hasta concluir con el borrador del informe final.

### **Referencia Cruzada**

La referencia cruzada tiene por objeto relacionar información importante contenida en un papel de trabajo con respecto a otro. Una práctica obligatoria constituye la referencia entre la aplicación de los procedimientos de auditoría contenidos en los programas y los papeles de trabajo que lo respaldan, otra es la relación de información entre los papeles de trabajo y las hojas de resumen de los hallazgos para preparar el informe de auditoría.

También debe referirse a la información contenida en los papeles de trabajo de soporte, respecto de las planillas analíticas. Por ejemplo, la confirmación por escrito de los volúmenes de producción constituye el soporte respecto a la utilización de la capacidad instalada de una actividad.

La referencia cruzada es una práctica útil para relacionar información importante; sin embargo, se debe evitar su utilización en situaciones o condiciones poco relevantes. La referencia debe realizarse mientras se desarrolla el trabajo, evitando dejarla para el momento de preparar el informe de auditoría.

### **Productos de la Ejecución de la Auditoría**

El examen detallado de las áreas problema proporciona los resultados de la auditoría; por lo tanto, los elementos que produce constituyen lo más importante del trabajo para la administración de la entidad auditada y para la unidad ejecutora del estudio.

Los productos principales del examen profundo de las áreas problema son los siguientes:

- Estructura del contenido del informe referenciado a los papeles de trabajo que lo respaldan.
- Programa o agenda para la presentación de los resultados a la administración de la entidad auditada.
- Borrador del informe final de auditoría, cuyos principales resultados son comunicados a la administración en una reunión, al concluir el trabajo.
- Expediente de papeles de trabajo organizado de acuerdo con las áreas estudiadas.
- Informe de la supervisión aplicada durante la ejecución del estudio.

## H. COMUNICACIÓN DE RESULTADOS (COR)

La comunicación de resultados es catalogada como la fase de finalización del proceso de auditoría; sin embargo, dicha comunicación es necesaria y permanente en todas las fases del proceso de la auditoría.

La comunicación de resultados se realiza de manera verbal y por escrito, y está dirigida tanto a la administración de la entidad estudiada como a los niveles directivos de la ISA o la unidad de auditoría interna.

El proceso de la auditoría permite sistematizar la selección, el análisis y la evaluación de las actividades operativas, administrativas y financieras de las entidades públicas objeto del estudio, partiendo de la definición y conocimiento de los objetivos generales hasta llegar a los resultados e información sobre las principales operaciones específicas relevantes.

Las fases definidas para el proceso de la auditoría no son rígidas, más bien son muy flexibles y permiten la interrelación de los pasos de trabajo al concluir una e iniciar la siguiente. La ejecución de la fase denominada comunicación de resultados es el mejor ejemplo de dicha flexibilidad.

El producto final de la auditoría para el conocimiento de la administración de la entidad pública examinada es el informe del estudio realizado, elemento clave para calificar la calidad de la auditoría. La preparación de este producto requiere del establecimiento y aplicación de criterios o estándares de uso obligatorio para su preparación, revisión y aprobación.

El Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional para el Sector Público, editado por la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), manifiesta:

*Un auditor excelente es aquel que llegue a la posición de poder informar que sí se están tomando las acciones correctivas necesarias.<sup>27</sup>*

El señalamiento de las acciones correctivas demuestra la importancia de la comunicación de resultados durante la ejecución del estudio, como el objetivo principal de la auditoría, y un elemento retroalimentador que posibilita el mejoramiento de las operaciones o actividades auditadas.

---

<sup>27</sup> Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público; op.cit.; página 375.

## La Comunicación Durante la Auditoría

La preparación del informe de auditoría es producto del proceso completo de trabajo; en consecuencia esta actividad no sólo corresponde a las últimas semanas de labor, es una actividad que se inicia al preparar la planificación detallada de la auditoría.

El proceso definido para ejecutar la auditoría en las administraciones públicas, prevé una serie de acciones que tienen relación directa con la comunicación de los resultados de auditoría, tanto para los funcionarios de la entidad auditada como para los niveles directivos de la ISA o unidad de auditoría interna.

La comunicación con los principales funcionarios de la entidad auditada, por lo regular, se realiza en los siguientes momentos estratégicos:

### Al Comunicar el Inicio de la Auditoría

Cuando se informa sobre el inicio del estudio a la administración de la entidad objeto de la auditoría, empieza el proceso de comunicación.

### Al Entrevistar a los Principales Funcionarios de la Entidad

En las entrevistas realizadas con los principales funcionarios de la institución se comunica el propósito del trabajo, se identifican operaciones con posibles problemas, se indaga sobre la aplicación de las disposiciones o recomendaciones emitidas en anteriores estudios y se realizan sugerencias verbales para el mejoramiento de las operaciones.

### Al Informar sobre la Evaluación de la Estructura de Control Interno

El informe producto de la evaluación de la estructura de control interno, según los resultados obtenidos, es otra oportunidad que permite comunicarnos con la administración de la entidad, tanto en forma verbal como por escrito.

En forma verbal al organizar una reunión con la administración de la entidad auditada y presentar los resultados importantes determinados en la evaluación de la estructura de control interno y obtener sus opiniones; y en forma escrita cuando se presenta el correspondiente informe con comentarios, conclusiones y recomendaciones con los resultados finales sobre el sistema de control interno.

### Al Informar Verbalmente sobre las Conclusiones de los Componentes de la Auditoría

La comunicación verbal de los resultados obtenidos sobre cada componente estudiado, con el propósito de obtener comentarios u opiniones de los funcionarios encargados de las actividades, es uno de los procedimientos principales en la ejecución de la auditoría y en la comunicación de resultados específicamente.

### Al Presentar las Conclusiones por Escrito sobre los Principales Componentes de la Auditoría para Obtener Opiniones Formales de los Funcionarios de la Entidad

El propósito es informar a los funcionarios de la entidad auditada sobre las conclusiones que den mérito para obtener información o datos adicionales sobre el estudio, durante la ejecución del trabajo, ya que permite confirmar los resultados de la auditoría sintetizados en las conclusiones.

### Al Convocar a los Principales Funcionarios de la Entidad para Exponer los Resultados Finales de la Auditoría

La invitación a los principales funcionarios de la entidad para participar en la reunión organizada para exponer los resultados de la auditoría, requiere la preparación de una agenda con los elementos importantes a tratar, lo que constituye una forma directa de comunicar los resultados relevantes y obtener las opiniones finales de la administración en forma resumida.

### Al Realizar la Reunión para Exponer los Resultados de Auditoría

También se comunica en forma verbal los resultados resumidos en las principales conclusiones del informe final, con el detalle suficiente que permita identificar la importancia y la comprensión por la administración de la entidad auditada.

### Al Presentar Oficialmente el Informe Final de Auditoría

El informe final entregado a la administración de la entidad auditada, comunica formalmente los resultados finales del examen.

Por otra parte, la comunicación de la información relacionada con los resultados del manejo o la administración de la auditoría, se presenta en dos sentidos: de los niveles directivos hacia los operativos; y, de los niveles operativos hacia los directivos, como puede apreciarse en los siguientes pasos que son obligatorios al ejecutar el trabajo:

- Cuando el nivel directivo califica el estudio para incluirlo en el plan anual de auditoría.
- Cuando el nivel directivo designa el grupo de auditores para un estudio específico.
- Cuando el nivel operativo prepara el informe sobre la revisión preliminar, para conocimiento de la jefatura de la unidad de auditoría.
- Cuando el nivel operativo elabora la planificación detallada de la auditoría y los programas específicos de trabajo, para conocimiento y aprobación del nivel de supervisión y de la jefatura de la unidad de auditoría.
- Cuando el nivel operativo prepara el informe sobre la evaluación de la estructura de control interno, para conocimiento y aprobación del nivel de supervisión y de la jefatura de la unidad de auditoría.

- Cuando el nivel operativo informa a la jefatura de la unidad sobre la organización de la reunión para presentar los resultados finales de auditoría.
- Cuando el nivel operativo reporta la reincorporación del personal a la unidad de auditoría, al concluir su participación.
- Cuando el nivel operativo presenta el informe de supervisión sobre la ejecución del estudio, adjunto al informe final de auditoría y los papeles de trabajo que lo documentan.

La comunicación de resultados está presente en todas las fases del proceso de auditoría y de ella depende en gran medida el éxito en el desarrollo del estudio.

### **El Informe Integral de Auditoría**

La sistematización de las actividades de auditoría incluye la fase denominada comunicación de resultados, la misma que abarca de manera específica la organización y diseño del contenido del informe de auditoría, como el producto final para conocimiento de la administración de la entidad auditada y la culminación del trabajo realizado.

#### **Condiciones Generales**

Independientemente de que se trate de un informe sobre la evaluación de la estructura del control interno o del informe final, el documento utilizado para comunicar los resultados del examen debe incluir los siguientes elementos, debidamente estructurados:

##### Introducción

Incluye información sobre el objetivo, el alcance y otros aspectos relacionados con la auditoría o parte de la misma. También debe contener información relativa a las actividades examinadas, de las cuales se presentan los resultados en el informe para conocimiento de los funcionarios de la entidad.

##### Comentarios (Resultados del Estudio)

Los comentarios contienen en esencia los resultados importantes del estudio o parte del mismo, se presentan clasificados por los componentes evaluados, desglosados en los hallazgos significativos determinados durante el estudio. Constituye la parte más amplia del informe y contiene en detalle las condiciones, los criterios, los efectos y las causas identificadas como los atributos del hallazgo.

##### Conclusiones

Las conclusiones están referidas, por lo general, a cada componente desarrollado durante la auditoría o parte de ella, resumiendo la información relevante de cada uno de los hallazgos. Esta consolidación de resultados es importante para llegar en forma

efectiva al conocimiento de la administración de la entidad auditada y su definición requiere la participación y aprobación del supervisor de auditoría.

La presentación de las conclusiones de auditoría en el informe integral de la auditoría puede tomar una de las siguientes alternativas:

- Incluir las entre los resultados del estudio de cada componente, ya sea al iniciar su redacción o al concluir el desarrollo de los comentarios sobre el hallazgo presentado.
- Concentrarlas en un capítulo independiente que detalle cada una de las conclusiones, en el mismo orden de presentación de los comentarios para mantener su relación.

### Recomendaciones

Las *recomendaciones* constituyen el elemento más importante del informe, ya que están orientadas a solucionar las *causas* que originaron los hechos deficientes que son susceptibles de corregirlos, mejorarlos y dan lugar al desarrollo de los hallazgos de auditoría.

Existen varias alternativas para la presentación de las recomendaciones en los informes de auditoría; las dos más utilizadas son:

- Presentarlas inmediatamente después del desarrollo de los comentarios y conclusiones de cada hallazgo importante, de tal manera que exista una relación directa entre la causa de la deficiencia y las acciones correctivas que deben emprenderse para su mejoramiento.
- Agruparlas por el nivel administrativo responsable de aplicarlas, partiendo de la más alta autoridad y llegando a los niveles directivos de la entidad, en un capítulo separado que se denomina recomendaciones.

Las recomendaciones de auditoría constituyen el elemento retroalimentador más importante del proceso administrativo; por lo tanto, es sumamente relevante al considerar el efecto positivo generador de acciones correctivas a lograrse mediante su aplicación.

### **Estructura General del Informe Integral de Auditoría**

La estructura básica del informe integral de auditoría para presentar los resultados obtenidos en la ejecución de un estudio, contempla los siguientes elementos:

- Carátula
  - Título del estudio realizado
  - Período examinado
  - Código de identificación
- Carta de presentación o dictamen

- Informes de gestión o estados financieros
- Índice del contenido y lista de siglas y abreviaturas
- Capítulo de introducción
  - Referente a la auditoría
    - Objetivo general
    - Objetivos específicos por componentes
    - Alcance y naturaleza de la auditoría.
  - Referente a la entidad o actividad estudiada
    - Base legal y misión básica
    - Niveles administrativos y su importancia
    - Financiamiento de las operaciones
- Resultados del estudio
  - Primer componente estudiado
    - Primer hallazgo del componente
    - Segundo hallazgo del componente
    - Hasta el hallazgo final del componente
  - Segundo componente estudiado
    - Primer hallazgo del componente
    - Segundo hallazgo del componente
    - Hasta el hallazgo final del componente
  - Hasta el último componente estudiado
    - Primer hallazgo del componente
    - Segundo hallazgo del componente
    - Hasta el hallazgo final del componente
- Conclusiones
  - Sobre el primer componente
  - Sobre el segundo componente
  - Sobre el último componente estudiado
- Recomendaciones
  - Al organismo colegiado, de existir
  - Al ejecutivo de la entidad
  - A los directores generales u otros niveles jerárquicos similares
- Anexos
  - Informes extensos que complementan o sustentan el contenido de los hallazgos desarrollados en el informe
  - Opiniones importantes de la administración de la entidad, relacionadas con los resultados del estudio
  - Informes de los auditores técnicos, cuando son extensos
  - Descripción de las actividades sustantivas realizadas por la entidad, cuando la información es amplia
  - Información relacionada con la gestión de la entidad, sobre las operaciones, la administración y los resultados financieros, cuando exista relación con el contenido del informe

- Otros

La presentación de las conclusiones y recomendaciones como parte de los capítulos que contienen los comentarios sobre los hallazgos desarrollados, necesita incluir dos subtítulos que identifiquen claramente las conclusiones y las recomendaciones de auditoría a lo largo de todo el informe, utilizando la numeración consecutiva de las mismas, para facilitar la identificación posterior al realizar la aplicación de las acciones correctivas por parte de la administración de la entidad o al efectuar el seguimiento en cuanto a su aplicación por parte de las unidades de auditoría interna o la ISA.

### **Criterios para Ordenar la Presentación de los Resultados del Estudio**

En general, los resultados de la auditoría y la información relevante disponible en la entidad auditada son diferentes; por lo tanto, es posible ordenarla y presentarla de diferente manera, atendiendo las siguientes consideraciones:

#### Importancia de los Resultados Obtenidos en el Componente Desarrollado

Consiste en la presentación del informe de auditoría, dando prioridad a los hechos más significativos del estudio, por ejemplo, los que presenten mayores posibilidades de mejoras o deficiencias relevantes de corrección inmediata.

#### Partiendo de los Componentes Generales para Llegar a los Específicos

Otra práctica para organizar los resultados de la auditoría es iniciar su presentación con los componentes generales, referidos por lo regular a las actividades adjetivas o de apoyo, para paulatinamente llegar a los componentes relacionados con actividades operativas y técnicas específicas. La organización inversa a la presentada es otra alternativa, iniciando con los componentes específicos y concluyendo con los generales.

#### Siguiendo el Proceso de Ejecución de las Operaciones Estudiadas

Existen resultados de auditoría que permiten ordenarlos de acuerdo con el proceso seguido por las operaciones para alcanzar las metas y objetivos de una unidad administrativa, proyecto o actividad. Cuando esto suceda, es conveniente ordenar la presentación de los componentes estudiados y de los hallazgos determinados, siguiendo el proceso de ejecución de las operaciones auditadas.

#### Siguiendo el Proceso de Ejecución de las Operaciones Estudiadas

Existen resultados de auditoría que permiten ordenarlos de acuerdo con el proceso seguido por las operaciones para alcanzar las metas y objetivos de una unidad administrativa, proyecto o actividad. Cuando esto suceda, es conveniente ordenar la presentación de los componentes estudiados y de los hallazgos determinados, siguiendo el proceso de ejecución de las operaciones auditadas.

### Utilizando las Principales Actividades Sustantivas y Adjetivas de la Entidad

Esta es la manera más generalizada para presentar los resultados de un estudio de auditoría, ya que la planificación detallada y los programas específicos de auditoría se organizan y desarrollan identificando los componentes a ser evaluados, de acuerdo con su objetivo general.

### Combinando los Criterios Expuestos

Es posible combinar varias de las alternativas expuestas para lograr la presentación más convincente de los resultados del estudio y lograr mayor colaboración de los usuarios del informe, al aplicar las acciones dirigidas a mejorar las actividades examinadas o a corregir las deficiencias señaladas.

Se debe tener presente que la administración de la entidad auditada es el usuario más importante del informe de auditoría, motivo por el que debe definirse la estructura de los resultados del estudio considerando esta situación.

### **Estructura del Informe Integral de Auditoría por Tipo de Estudio Ejecutado**

Las clases de estudios de auditoría que se ejecutan en la administración pública de un país fueron definidos anteriormente y a base de ellos se presenta a continuación la estructura del contenido de los informes para cada caso específico.

#### Auditoría Operativa

El contenido del informe de auditoría operativa presenta la siguiente estructura, utilizando el criterio de que las conclusiones y recomendaciones están integradas en un capítulo independiente:

- CARÁTULA
- CARTA DE PRESENTACIÓN
- INFORMES DE GESTIÓN Y ESTADOS FINANCIEROS
- INDICE DEL CONTENIDO Y LISTA DE SIGLAS Y ABREVIATURAS
- INTRODUCCIÓN
- RESULTADOS DEL ESTUDIO
- CONCLUSIONES
- RECOMENDACIONES
- ANEXOS

#### Auditoría Financiera

El informe de auditoría financiera presenta la siguiente estructura, basados en el criterio de que las conclusiones y las recomendaciones son parte de los resultados de la auditoría de cada componente:

- Carátula
- Dictámenes profesionales
  - Sobre los estados financieros
  - Sobre el control interno
  - Sobre el cumplimiento legal
- Estados financieros
- Índice del contenido y lista de siglas y abreviaturas
- Introducción
- Resultados del estudio
  - Primer componente estudiado:
    - Comentarios sobre los hallazgos importantes
    - Conclusión sobre el componente examinado
    - Recomendaciones sobre los hallazgos dirigidas a la administración superior de la entidad auditada
  - Segundo componente estudiado:
    - Comentarios sobre los hallazgos importantes
    - Conclusión sobre el componente examinado
    - Recomendaciones sobre los hallazgos dirigidas a la administración superior de la entidad auditada
  - Componente final examinado:
    - Comentarios sobre los hallazgos importantes
    - Conclusión sobre el componente examinado
    - Recomendaciones sobre los hallazgos dirigidas a la administración superior de la entidad auditada
- ANEXOS

#### Estudio Especial con Orientación Operativa

La estructura del informe resultante de un estudio especial con orientación operativa, utilizando el criterio de las conclusiones y recomendaciones integradas, es la siguiente:

- Carátula
- Carta de presentación
- Informes de gestión o financieros sobre el área o componente estudiado
- Índice del contenido y lista de siglas y abreviaturas
- Introducción
- Resultados del estudio
- Conclusiones
- Recomendaciones
- Anexos

### Estudio Especial de Auditoría, con Orientación Financiera

El contenido y la estructura a utilizar en la presentación de los resultados de un estudio especial con orientación financiera, utilizando el criterio de las conclusiones y recomendaciones integradas, incluye:

- Carátula
- Carta de presentación
- Resultados financieros o información financiera del área o componente estudiado
- Índice del contenido y lista de siglas y abreviaturas
- Introducción
- Resultados del estudio
- Conclusiones
- Recomendaciones
- Anexos

### Estudios Especiales de Auditoría para Atender Denuncias

La estructura del informe para el caso de estudios especiales por denuncias, seguirá el esquema planteado para uno de los estudios de auditoría antes señalados, considerando el enfoque y objetivo determinado por la jefatura de auditoría de la ISA o de las unidades de auditoría interna, que define el tipo de estudio de auditoría a realizar.

La estructura del informe está fundamentada en la fuente de información existente para realizar el estudio y la disponibilidad de informes formales sobre la gestión realizada, desde el punto de vista operativo, administrativo y financiero. En lo posible, los informes de auditoría estarán referidos a la verificación de la información formal emitida por las instituciones de la administración pública sobre las operaciones ejecutadas.

### **Los Dictámenes de Auditoría**

El dictamen sobre los estados financieros tiene un esquema tradicional que ha venido utilizándose en las últimas décadas con pequeñas variaciones en su contenido. Los párrafos del alcance, de la opinión y de las salvedades han mantenido un esquema que ha sido utilizado de acuerdo con los resultados de las auditorías realizadas.

Las últimas Declaraciones sobre Normas de Auditoría, SAS, emitidas por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA, vigentes a partir de 1989 y 1990 establecen una nueva redacción estándar del dictamen sobre los estados financieros, adaptable según las circunstancias y el juicio profesional del auditor. Dicha redacción del dictamen incluye información adicional sobre el trabajo realizado por el profesional y expresa claramente la responsabilidad que asume en relación con la información contenida en los estados financieros.

En la ejecución de la auditoría financiera y de la auditoría de rendimiento, cuando incluye en su alcance el dictamen sobre los estados financieros, es obligatoria la emisión de los siguientes dictámenes:

- Sobre los estados financieros
- Sobre la estructura de control interno
- Sobre el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales

### Dictamen sobre los Estados Financieros

A continuación se presenta un ejemplo de la opinión estándar adaptada de las Declaraciones sobre Normas de Auditoría, SAS, del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA, y la traducción presentada en la Guía para Auditorías Financieras y de Cumplimiento de la Agencia para el Desarrollo Internacional, USAID:

NOMBRE DE LA ENTIDAD \_\_\_\_\_  
DICTAMEN SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS  
DE LOS CONTADORES PÚBLICOS INDEPENDIENTES

Hemos examinado el estado de situación financiera de (nombre de la entidad) al 31 de diciembre de 19XX y los estados de resultados, utilidades retenidas y los flujos de efectivo que le son relativos por el año terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de (nombre de la entidad). Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los estados financieros con base en la auditoría ejecutada.

Realizamos nuestra revisión de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y las normas de auditoría gubernamental promulgadas por la ISA. Esas normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores importantes. La auditoría incluye el examen a base de pruebas selectivas de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas ejecutadas por la gerencia, así como evaluar la presentación de los estados financieros en general. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, el estado de situación financiera y los de resultados, utilidades retenidas y los flujos de efectivo que le son relativos, presentan razonablemente en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la (nombre de la entidad) al 31 de diciembre de 19XX, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

(Firma)  
(fecha)

## Dictamen sobre la Estructura de Control Interno

El propósito es emitir una opinión sobre la estructura de control interno de la entidad que incluya los siguientes aspectos:

- Descripción del alcance del trabajo para comprender los controles internos y evaluar el riesgo inherente y de control.
- Identificar los controles internos clave de la entidad y los establecidos para asegurar el cumplimiento de las leyes y regulaciones que puedan afectar los estados financieros.
- Identificar las debilidades en el sistema de control interno que podrían tener un efecto significativo en los estados financieros, así como las recomendaciones para mejoras.
- Incluir una aseveración sobre si la entidad utiliza prácticas razonables para asegurar la más efectiva utilización de los recursos.

El dictamen sobre la estructura de control interno adaptado de las Declaraciones sobre Normas de Auditoría, SAS, y la traducción presentada en la Guía para Auditorías Financieras y de Cumplimiento de la USAID es el siguiente:

NOMBRE DE LA ENTIDAD \_\_\_\_\_  
DICTAMEN SOBRE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO  
DE LOS CONTADORES PÚBLICOS INDEPENDIENTES

Hemos examinado el estado de situación financiera de (nombre de la entidad) al 31 de diciembre de 19XX y los estados de resultados, utilidades retenidas y los flujos de efectivo que le son relativos por el año terminado en esa fecha, y hemos emitido nuestra opinión sobre el mismo con fecha (fecha de la opinión).

Nuestra auditoría a estos estados financieros se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y las normas de auditoría gubernamental promulgadas por la ISA. Estas normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores importantes.

En la planificación y ejecución de nuestra auditoría de los estados financieros de (nombre de la entidad) por el período terminado el 31 de diciembre de 19XX, consideramos la estructura de control interno con el fin de determinar nuestros procedimientos de auditoría con el propósito de expresar una opinión sobre los estados financieros y no para proporcionar seguridad sobre dicha estructura de control interno.

La administración de (nombre de la entidad) es responsable de establecer y mantener una estructura de control interno. Al llevar a cabo esta responsabilidad, se requieren de estimaciones y de decisiones de la administración para evaluar los beneficios esperados contra los costos de las políticas y procedimientos de la estructura de control interno. Los objetivos de una estructura

de control interno son los de proveer a la administración de una razonable, pero no absoluta, seguridad de que los activos están siendo resguardados contra pérdida por uso o disposición no autorizada y que las transacciones se ejecutan de acuerdo con lo autorizado por la administración y registradas apropiadamente para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Debido a las limitaciones inherentes a cualquier estructura de control interno, pueden ocurrir errores o irregularidades y no ser detectados. También, cualquier proyección de una evaluación de la estructura a períodos futuros está sujeta al riesgo de que los procedimientos se puedan volver inadecuados por cambios en las condiciones o que la efectividad del diseño y funcionamiento de las políticas y procedimientos se pueda deteriorar.

Para propósitos de este informe, hemos clasificado las políticas y procedimientos significativos de la estructura de control interno en las siguientes categorías (identifique las categorías de control interno tales como presupuesto, ingresos, planillas, inversiones, etc., ).

Para todas las categorías de la estructura de control interno enumeradas arriba, obtuvimos un entendimiento del diseño de las políticas y procedimientos relevantes y sobre si habían sido puestos en funcionamiento y evaluamos el riesgo de control.

Observamos ciertos asuntos relacionados con la estructura de control interno y su funcionamiento que las consideramos como situaciones a ser informadas. Estas condiciones se relacionan con asuntos que llegaron a nuestra atención sobre deficiencias significativas en el diseño y funcionamiento de la estructura de control interno que, a nuestro juicio, podrían afectar adversamente la habilidad de la entidad para registrar, procesar, resumir y suministrar información financiera consistente con las aseveraciones de la administración en los estados financieros (incluir párrafos describiendo las condiciones a ser informadas).

Una debilidad importante es una condición a ser informada sobre la cual el diseño o el funcionamiento de los elementos específicos de la estructura de control interno no reduce a un nivel relativamente bajo el riesgo de que errores o irregularidades en montos que pudiesen ser importantes en relación a los estados financieros auditados pudiera ocurrir y no ser detectada dentro de un tiempo oportuno por los empleados en el curso normal de las funciones asignadas.

Nuestra consideración de la estructura de control interno no necesariamente revela todos sus aspectos que podrían ser condiciones a ser informadas y, consecuentemente, no revela necesariamente todas las condiciones a ser informadas consideradas como debilidades importantes. Sin embargo, consideramos que ninguna de las condiciones a ser informadas, descritas arriba, es una debilidad importante.

También observamos otros asuntos relacionados con la estructura de control interno y su funcionamiento que hemos comunicado a la administración de (nombre de la entidad) en un informe separado de (incluir la fecha).

Este informe es únicamente para información de la administración de (nombre de la entidad) . Esta restricción no pretende limitar la distribución de este informe, el cual es un asunto de interés público.

(firma)

(fecha)

### Dictamen sobre el Cumplimiento Legal

Para la emisión de una opinión profesional sobre el cumplimiento de las leyes, regulaciones y estipulaciones contractuales el auditor debe considerar no solamente la letra de las disposiciones, sino también el espíritu de las mismas.

El dictamen sobre el cumplimiento de las leyes, reglamentaciones y términos contractuales adaptado de las Declaraciones sobre Normas de Auditoría, SAS, traducida en la Guía para Auditorías Financieras y de Cumplimiento, se presenta a continuación:

NOMBRE DE LA ENTIDAD \_\_\_\_\_  
DICTAMEN SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LAS LEYES, REGLAMENTACIONES Y  
TÉRMINOS CONTRACTUALES  
DE LOS CONTADORES PÚBLICOS INDEPENDIENTES

Hemos examinado el estado de situación financiera de (nombre de la entidad) al 31 de diciembre de 19XX y los estados de resultados, utilidades retenidas y los flujos de efectivo que le son relativos por el año terminado en esa fecha, y hemos emitido nuestra opinión sobre los mismos el (fecha de la opinión).

Efectuamos nuestra revisión de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas y las normas de auditoría gubernamental promulgadas por la ISA. Estas normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no incluyen errores u omisiones importantes.

El cumplimiento de las leyes, reglamentaciones y contratos aplicables a (nombre de la entidad) es responsabilidad de su administración. Para obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros no incluyen errores u omisiones importantes, realizamos pruebas del cumplimiento de (nombre de la entidad) con ciertos términos de las leyes, reglamentaciones y contratos. Sin embargo, nuestro objetivo no fue proporcionar una opinión sobre el cumplimiento global de dichos términos.

Los resultados de nuestras pruebas indican que, para las partidas que conforman los estados financieros examinados, la (nombre de la entidad) cumplió en todos los aspectos importantes, con los términos mencionados en el párrafo anterior. Con respecto a las partidas no examinadas, no observamos situaciones que nos puedan hacer pensar que la (nombre de la entidad) no cumplió, en todos los aspectos importantes, con esos términos.

Este informe es únicamente para información de la administración de (nombre de la entidad) . Esta restricción no pretende

limitar la distribución de este informe, el cual es un asunto de interés público.

(firma)  
(fecha)

### **Requisitos Importantes de la Redacción del Informe de Auditoría**

La preparación y presentación del informe de auditoría debe reunir características que faciliten a los usuarios la comprensión de su contenido y promuevan una efectiva aplicación de las acciones correctivas. Los siguientes requerimientos son los de mayor relevancia:

#### **Importancia del Contenido**

Los aspectos y hallazgos incluidos en el informe deben tener la suficiente significatividad para merecer la atención de los niveles superiores e intermedios de la entidad auditada y de la jefatura de la unidad de auditoría de la ISA o auditoría interna. La utilidad del informe disminuye considerablemente por la inclusión de aspectos poco relevantes, ya que estos tienden a distraer la atención del usuario.

#### **Claridad y Simplicidad**

Para que el informe comunique los resultados de auditoría con efectividad debe presentarse en palabras tan sencillas como sea posible, de tal manera que sea claro para los funcionarios encargados de administrar la entidad. Nunca debe presuponerse que los usuarios tendrán los conocimientos necesarios para interpretar asuntos de orden técnico. Por ejemplo, la utilización de siglas y abreviaturas deben referirse a términos de uso frecuente y se definirán detalladamente en el texto del informe, en la primera y segunda oportunidad de su presentación.

#### **Respaldo Adecuado**

Todos los comentarios, conclusiones y recomendaciones incluidos en el informe deben estar respaldados por la evidencia necesaria para probar los fundamentos y los atributos principales de los hallazgos reportados. Un hallazgo está sustentado por la determinación de una o varias observaciones, basadas en los errores, irregularidades o acciones cuestionables o ilegales, calificadas como asuntos cuya corrección es importante para la eficiente administración de la entidad.

#### **Razonabilidad**

La razonabilidad se basa en la necesidad de adoptar una posición equitativa, objetiva e imparcial al presentar los resultados de la auditoría a los usuarios de los informes. Los hallazgos importantes deben ser informados durante la ejecución del estudio, directamente a los funcionarios encargados de las actividades, para presentar los hechos de manera equitativa, convincente y en una perspectiva apropiada. La

discusión de las conclusiones relevantes del informe con los funcionarios responsables de la entidad permite asegurar que se cumplan las características enunciadas.

### **Utilidad y oportunidad**

Con el propósito de estimular las acciones constructivas mediante la entrega de información útil, los informes de auditoría deben estructurarse en función de las necesidades de los usuarios y presentarse oportunamente. Un informe cuidadosamente elaborado puede ser de escaso o de ningún valor, si llega tarde al nivel de decisión responsable de aplicarlo.

### **Objetividad**

Los datos incluidos en el informe deben presentarse en una perspectiva dirigida a las operaciones o actividades estudiadas, describiendo de manera concreta los hechos y los atributos del hallazgo desarrollado, a fin de evitar interpretaciones erradas.

### **Tono Constructivo**

Los títulos, subtítulos y texto incluidos en el informe deben presentarse en términos constructivos y los comentarios y conclusiones redactarse en forma positiva, clara y directa. Se debe tener presente que el objetivo de la auditoría es lograr una reacción positiva y la mejor manera de alcanzarla es evitando el lenguaje que genere oposición, tanto en la comunicación verbal como en la escrita. Un ejemplo práctico de aplicación es el evitar al máximo posible el uso de la palabra "no".

### **Precisión**

Un sólo desacuerdo en el informe puede crear dudas respecto a su contenido total y desviar la atención de los usuarios a otros asuntos. El informe de auditoría debe contener la información suficiente sobre las conclusiones incluidas, para asegurar la comprensión adecuada por parte de la administración de la entidad auditada y otros usuarios.

### **Concisión**

Los informes de auditoría deben evitar el exceso de detalles y evidenciar el verdadero mensaje de su contenido relacionado con los objetivos del estudio realizado. El informe debe ser completo, pero a la vez conciso para que reciba la atención necesaria por parte de los usuarios. La información complementaria puede ser presentada en los anexos para aclarar los datos incluidos en el cuerpo mismo del informe.

## **Presentación de los Resultados de Auditoría**

Por lo general, la última actividad de auditoría en el campo es la reunión programada y realizada con la participación de los principales funcionarios encargados de administrar la entidad examinada y del equipo de auditores que realizó el estudio, con el fin de exponer los resultados obtenidos en la ejecución del trabajo. El objetivo de la reunión es dar oportunidad a los funcionarios encargados de la administración de la entidad para presentar sus comentarios, opiniones e información documental pertinente sobre los hallazgos incluidos en el informe.

La reunión para exponer los resultados del estudio constituye la última oportunidad para recibir información sobre las operaciones auditadas. Además, lo discutido en la reunión permite llegar a establecer acuerdos sobre las acciones correctivas a ser tomadas para mejorar el funcionamiento de la institución.

La participación en la reunión del nivel jerárquico superior de la entidad auditada es fundamental para motivar la aplicación de las recomendaciones y, de igual manera, de los directivos encargados del manejo de las operaciones para que tengan la oportunidad de explicar sobre las situaciones informadas.

### **Programar la Comunicación de los Resultados del Estudio**

La comunicación de resultados debe realizarse a base del borrador final del informe de auditoría y mediante la organización y ejecución de una reunión con la participación de los principales funcionarios de la entidad auditada. Para el efecto, es necesario definir anticipadamente los siguientes aspectos:

- Nombres y cargos de las personas que participarán en la reunión
- Lugar, fecha y hora en que se iniciará
- Estructura del contenido del informe que se utilizará como agenda al desarrollar la reunión con los funcionarios invitados
- Invitación formal al titular de la entidad y a los funcionarios relacionados con los resultados del estudio
- Personal de auditores que participará en la reunión
- Estrategia a seguir en la presentación de los resultados de auditoría, identificando las funciones que deben cumplir los miembros del equipo que participan en la reunión
- Preparar anticipadamente un documento que evidencie la realización de la reunión, dejando constancia de las personas que asistieron

### **Resultados de la Presentación del Informe de Auditoría**

La presentación de los resultados de auditoría a los principales funcionarios de la entidad examinada, por lo regular, genera la presentación de comentarios, opiniones y en ciertos casos documentos adicionales, que ameritan una revisión y actualización

del borrador del informe final, actividad que debe ejecutarla el encargado y el supervisor del equipo.

El borrador del informe final pasa a conocimiento del supervisor, quien lo revisa íntegramente, incluyendo las variaciones que considere necesarias y en el caso que existan cambios de fondo, los resumirá en un papel de trabajo referenciado al informe para discutirlos con el encargado del equipo.

El supervisor debe firmar e incluir la fecha en el borrador del informe una vez terminada su revisión e incluidos los ajustes necesarios, para someterlo al trámite de aprobación, conjuntamente con el informe de supervisión dirigido al jefe de la unidad de auditoría correspondiente.

### **Responsabilidades de Seguimiento**

La fase de finalización, como se conoce a la comunicación de resultados, constituye el inicio del proceso de mejoramiento de los procedimientos de control interno operativo, administrativo y financiero de la institución.

Existen varios niveles responsables de la aplicación de las recomendaciones de auditoría, así como de verificar la toma de acciones correctivas originadas en las recomendaciones de auditoría.

#### **Responsabilidad de la Administración de la Entidad Auditada**

La administración de la entidad auditada tiene la responsabilidad primaria de tomar las acciones correctivas para introducir las mejoras necesarias en cumplimiento de las recomendaciones propuestas en el informe de auditoría. Todas las recomendaciones son positivas y están orientadas al mejoramiento de las actividades importantes realizadas por la entidad examinada.

La responsabilidad de la administración está relacionada directamente con los niveles de autoridad de los funcionarios encargados de las actividades gerenciales, operativas y de apoyo, de acuerdo con el ámbito de acción que les corresponda en la estructura organizativa de la institución.

Los niveles directivos y las jefaturas de las diferentes unidades administrativas son los funcionarios encargados de realizar inicialmente la aplicación de las recomendaciones y dar los primeros pasos para verificar el cumplimiento de las mismas por los niveles operativos de la organización. Esta condición debe ser expuesta durante todo el proceso de la auditoría de tal manera que los funcionarios lleguen a aceptar y estar conscientes de su responsabilidad con relación a la aplicación de las recomendaciones y las acciones correctivas que sean necesarias.

#### **Responsabilidad de la Unidad de Auditoría Interna**

En las instituciones públicas que disponen de una unidad de auditoría interna para evaluar sus actividades, la responsabilidad de seguimiento a la aplicación de las

recomendaciones de auditoría, tanto interna como externa, es una de sus funciones importantes y permanentes.

Transcurrido un lapso prudencial (semestralmente) desde la emisión y recepción del informe por parte de la administración de la entidad, la unidad de auditoría interna debe programar y ejecutar estudios independientes para dar seguimiento a la aplicación de las recomendaciones emitidas en los informes de las ISA's y las firmas de auditores independientes, así como de la propia auditoría interna.

La siguiente responsabilidad se establece para la auditoría interna:<sup>28</sup>

" Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna.

400 EJECUCIÓN DE LA LABOR DE AUDITORIA

440 Seguimiento

Los auditores internos deben efectuar el seguimiento de los hallazgos de auditoría que se hubieran informado, para asegurarse que se han tomado las acciones apropiadas.

- 01 La auditoría interna debe determinar que se ha tomado la acción correctiva y que se están logrando los resultados deseados, o que la gerencia o la junta directiva ha asumido el riesgo de no adoptar la acción necesaria, respecto a los hallazgos informados. "

El enfoque y la naturaleza de las actividades desarrolladas por la auditoría interna la califican como la unidad especializada para realizar el seguimiento de las recomendaciones propuestas por auditoría; situación que se ratifica cuando existe una norma aceptada internacionalmente que establece la responsabilidad como un estándar de cumplimiento obligatorio.

### Responsabilidad de la ISA

Uno de los criterios técnicos utilizados y que además se viene investigando y desarrollando es el control de calidad de las actividades realizadas por las auditorías internas, mediante la evaluación técnica aplicada por las ISA's cuando ejecutan auditorías independientes en las instituciones públicas que tienen en funcionamiento los servicios de auditoría interna.

Al aplicar los procedimientos de control de calidad a las funciones de la auditoría interna, uno de los aspectos principales es verificar el seguimiento que se ha dado a las recomendaciones emitidas por la propia auditoría interna y las auditorías externas independientes que se hayan efectuado. El propósito de aplicar el control de calidad

---

<sup>28</sup> Instituto de Auditores Internos, Inc.; Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna; Florida-Estados Unidos, 1978.

es identificar el cumplimiento de los estándares mínimos establecidos para el adecuado funcionamiento de la unidad, entre los cuales la aplicación de las recomendaciones tiene una importancia especial, al permitir el mejoramiento de la administración pública.

Otro elemento importante para realizar el seguimiento a las recomendaciones emitidas por la auditoría en general, es brindar el apoyo necesario a las unidades de auditoría interna, principalmente en los casos que la administración no haya acogido y puesto en práctica las sugerencias de la auditoría interna o externa.

La responsabilidad de los auditores externos es evaluar los procedimientos de seguimiento aplicados por la auditoría interna, identificar los casos no implantados por la administración de la entidad e iniciar un proceso de convencimiento y, finalmente, de requerimiento para la toma de acciones correctivas basadas en las recomendaciones emitidas.

Considerando la importancia de las recomendaciones emitidas y no aplicadas por la administración de la entidad, de no llegarse a la toma de acciones correctivas sobre el particular, ésta podría ser una de las áreas de hallazgo que debería incluirse en el informe de auditoría; no obstante, constituye un aspecto muy negativo para la administración de la entidad auditada.

## **I. SISTEMA DE INFORMACIÓN PARA EL CONTROL Y LA AUDITORÍA**

El sistema de información constituye uno de los factores más importantes para ejecutar las funciones del Sistema de Control y Auditoría. En casos, se ha definido al sistema de información como la materia prima para el inicio de las actividades de auditoría realizadas por las ISA's, las firmas privadas de auditores independientes y las unidades de auditoría interna.

Los sistemas de información técnicamente diseñados y aplicados se sustentan en una serie de prácticas, procedimientos, métodos, principios y normatividad para ejecutar sus actividades, que constituyen los subsistemas de Planificación, Presupuesto, Tesorería, Crédito Público, Contabilidad y otros, que procesan operaciones, documentan transacciones, clasifican datos, mantienen registros de control y archivan la documentación de soporte e informan periódicamente sobre los resultados de las operaciones realizadas en su ámbito de acción y en forma consolidada de la entidad.

El funcionamiento del sistema de información debe estar integrado en la operación de los diferentes subsistemas que conforman la administración financiera, control y auditoría de las entidades que conforman la administración pública. Igual situación ocurre con el sistema de información para el control y la auditoría, el mismo que debe estar diseñado y aplicado en el proceso de ejecución normal de las actividades de auditoría y de control interno.

Como se explicó, el subsistema de control interno es parte integrante de todos los subsistemas que conforman la administración financiera, el control y la auditoría; por

lo tanto, el sistema de información está integrado en los manuales de procedimientos diseñados y aplicados en la ejecución de las actividades de cada institución pública, inclusive el relacionado con la unidad de auditoría interna.

Por otra parte, el subsistema de auditoría externa, requiere el diseño y aplicación de un sistema de información que fomente el oportuno conocimiento de los resultados del trabajo, que también estará integrado en el proceso de ejecución de las actividades de auditoría.

El sistema de información aplicable en la auditoría externa, aplicable a la auditoría interna, debe estar integrado en el diseño de los manuales de procedimientos y tiene relación con las siguientes actividades:

- Gerenciales, desarrollada por los niveles directivos de auditoría de las unidades relacionadas con el proceso de auditoría de la ISA; y,
- Operativas, de ejecución continua por el equipo de auditoría mientras se realiza el trabajo y está relacionada con el nivel directivo de la ISA y con la administración de la entidad auditada.

### **Sistema de Información Gerencial**

Los diferentes niveles directivos de ISA que participan en la ejecución de la auditoría independiente a las entidades públicas, requieren establecer y mantener procedimientos de información que les permita planificar sus actividades, ejecutar la auditoría y supervisar las acciones de control iniciadas.

La unidad responsable del funcionamiento eficiente del sistema de información gerencial es la unidad o unidades encargadas de ejecutar las funciones de auditoría en la ISA, mediante la aplicación de los procedimientos diseñados para ejecutar la auditoría a través de la planificación anual de sus actividades, la autorización para iniciar los estudios, la documentación de la actividad durante su ejecución, la clasificación de la información obtenida, el mantenimiento de registros sobre el control de los proyectos, la administración y custodia de los archivos de las actividades concluidas y la información periódica sobre los resultados obtenidos al ejecutar la auditoría.

En forma esquemática a continuación se determinan las principales responsabilidades que tiene el nivel directivo de auditoría de la ISA o de la auditoría interna, en relación con el funcionamiento del sistema de información dentro de su ámbito de acción:

- Mantener el catastro de entidades y proyectos que están bajo su ámbito de control para informar periódicamente sobre las disposiciones o aspectos que son de interés para la administración del sujeto pasivo, respecto de las acciones de auditoría
- Planificar las acciones de auditoría a largo, mediano y corto plazos y someterla a conocimiento y aprobación del titular de la ISA

- Informar periódicamente (trimestral o semestralmente) al titular de la ISA sobre el avance los exámenes y el cumplimiento de la planificación a corto plazo
- Informar al titular de la entidad sobre las posibilidades de realizar estudios de auditoría solicitados, previo el análisis y la calificación técnica como imprevistos, de acuerdo con los estándares establecidos en la planificación de la auditoría
- Comunicar periódicamente, de acuerdo con los estándares estimados para completar las fases de auditoría, a los equipos de auditoría sobre el vencimiento de los plazos definidos para concluir las fases de la auditoría
- Informar a los grupos de auditores sobre las nuevas instrucciones y políticas emitidas por la ISA para llevar a cabo la auditoría en las entidades públicas
- Comunicar a las entidades públicas auditadas los resultados finales de los estudios ejecutados, relacionados con la evaluación de la estructura de control interno y el informe integral de la auditoría ejecutada.

### **Sistema de Información Operativo**

La metodología definida para llevar a cabo la auditoría en las instituciones públicas por las ISA y las unidades de auditoría interna, define una serie de fases y procedimientos que incluyen el sistema de información de los equipos de auditoría hacia los niveles directivos de la ISA y hacia la administración de la entidad auditada.

Cada una de las fases del proceso de la auditoría incluye los siguientes pasos:

- Entrada de datos
- Procesamiento de la información
- Salida de productos

Generalmente, la salida de productos constituyen los elementos que permiten evidenciar el funcionamiento del sistema de información al ejecutar la auditoría financiera o de rendimiento en las entidades públicas.

### **Revisión Preliminar (RP)**

Al concluir la Revisión Preliminar el principal producto para conocimiento del nivel directivo de auditoría de la ISA o unidad de auditoría interna es el reporte que contiene los resultados resumidos de las actividades realizadas y las condiciones existentes para cumplir con el objetivo general y el alcance del trabajo establecido en la planificación anual de la auditoría.

Otros productos, que son parte del sistema de información, constituyen los programas definidos para evaluar la estructura de control interno, considerando los componentes importantes de acuerdo con la información recopilada.

La información señalada se convierte en la entrada de datos para la siguiente fase del proceso de auditoría a ser aplicado por el equipo de trabajo.

### **Evaluación de la Estructura de Control Interno (EECI)**

La evaluación de la estructura de control interno permite obtener los siguientes productos:

- Agenda con la estructura del informe sobre la evaluación del control interno para exponer los resultados a los funcionarios de la entidad examinada.
- Informe sobre la evaluación para conocimiento y aprobación del nivel directivo de la ISA.
- Informe sobre la evaluación para conocimiento de la administración de la entidad auditada.
- Planificación detallada de la auditoría para conocimiento y aprobación del nivel directivo de la ISA.
- Programas específicos de los componentes seleccionados para examinarlos detalladamente en la siguiente fase de la auditoría, puestos en conocimiento del nivel directivo de la ISA y sometidos a la aprobación del nivel de supervisión.

La entrega oportuna de los productos desarrollados en esta fase constituye la aplicación del sistema de información en el nivel operativo de la auditoría.

Al concluir la evaluación de la estructura de control interno el equipo de auditoría ha planificado completamente la ejecución de la auditoría, estableciendo los recursos necesarios para completar el trabajo. Dicha planificación se constituye en el criterio a ser utilizado en el desarrollo de la auditoría y con referencia a ella se emitirán los reportes de avance del trabajo.

### **Ejecución de la Auditoría**

La fase que mayores recursos de auditoría (personal, tiempo, equipo, materiales y financieros) utiliza es el examen detallado de las áreas problemáticas, también denominada ejecución de la auditoría.

En esta fase se obtienen una serie de productos intermedios que son expuestos y discutidos con los funcionarios de la entidad auditada mientras se desarrollan las actividades de auditoría, los que no se presentan formalmente como parte del sistema de información.

Sin embargo, al concluir la fase se obtienen los siguientes productos que son parte del sistema de información:

- Estructura del contenido del borrador del informe de auditoría
- Borrador del informe de auditoría para exponer los resultados en la reunión con los funcionarios responsables de la administración de la entidad auditada.

### **Comunicación de Resultados (COR)**

La fase de finalización, también denominada comunicación de resultados, permite exponer los resultados importantes a los principales funcionarios de la entidad sujeta al proceso de auditoría. Al concluir esta fase, también se termina la ejecución de la auditoría y se cierra el proceso del sistema de información en el nivel operativo.

Con los siguientes productos se evidencia el funcionamiento del sistema del sistema de información:

- Invitación y agenda para la exposición de los principales resultados de la auditoría a los funcionarios de la institución relacionados con las actividades examinadas
- Informe integral de la auditoría realizada para conocimiento y aprobación del nivel directivo de la ISA o auditoría interna.

### **Administración de la Auditoría Específica**

El sistema de información de las actividades operativas, relacionadas con el manejo administrativo de los recursos asignados y el cumplimiento de las metas definidas en la planificación del trabajo se realiza por excepción de acuerdo con las condiciones identificadas en el proceso.

Sin embargo, algunos reportes se emiten para conocimiento del nivel directivo de la ISA, y que sirven de base para la preparación de los reportes gerenciales, como los siguientes:

- Sobre limitaciones importantes identificados en el proceso de ejecución de la auditoría y que requieran la decisión del nivel directivo.
- Respecto al avance del estudio en ejecución y la utilización de los recursos asignados, realizado al concluir cada mes calendario a partir del segundo mes de iniciadas las actividades de auditoría.
- Solicitando recursos para la ejecución de la auditoría, sólo en casos importantes que originen asignaciones adicionales a la planificación.
- Reintegrando al personal que ha concluido su trabajo, aún en los casos que no haya completado el tiempo asignado en la planificación.
- Informe técnico de la supervisión realizada, al cual se adjunta el informe integral de la auditoría y los papeles de trabajo que lo documentan, para continuar el trámite de aprobación del nivel directivo de la ISA o unidad de auditoría interna.

La responsabilidad directa por el funcionamiento adecuado y oportuno del sistema de información operativo corresponde al supervisor y encargado de la auditoría, en el orden señalado.

## J. OTROS CRITERIOS IMPORTANTES DE LA AUDITORÍA

El Subsistema de Auditoría Externa tiene un campo de acción tan amplio que su alcance abarca todas las actividades operativas, administrativas y financieras realizadas por las entidades que conforman la administración pública.

Dicha situación ha creado la necesidad de establecer algunos criterios adicionales sobre aspectos importantes para planificar, organizar, manejar, operar, supervisar, informar y controlar sus actividades.

Ejemplos que tienen un desarrollo amplio de estos criterios están contenidos en las publicaciones técnicas realizadas por las ISA's y los organismos internacionales que las agrupan, los gremios profesionales y los organismos regionales que investigan, experimentan y definen las guías de acción para la ejecución profesional de la auditoría. Merecen tomarse como referencia los siguientes criterios:

- Contraloría General de los Estados Unidos, Normas de Auditoría Gubernamental
- Contraloría General de los Estados Unidos, Revista Internacional de Auditoría Gubernamental
- Contraloría General del Ecuador, Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas aplicables al Sector Público y Normas Técnicas de Auditoría
- Contraloría General de la República de Costa Rica, Manual de Procedimientos de Auditoría
- OLACEFS, Políticas Operativas y Técnicas
- OLACEFS, Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público
- INTOSAI, Normas de Auditoría Gubernamental
- Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, Declaraciones sobre Normas de Auditoría
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Normas y Procedimientos de Auditoría
- Asociación Interamericana de Contabilidad, Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas
- Federación Internacional de Contadores, Guías Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados
- Instituto de Auditores Internos, Inc., Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna
- Price Waterhouse, La Evaluación del Rendimiento Operativo. Cómo establecer y Administrar una Auditoría Integral.
- Organismos Internacionales de Crédito, Lineamientos, Políticas y Requisitos de Auditoría Independiente.

Para efectos del curso Superior de Gestión Financiera Integral, acorde con el SIMAFAL revisaremos los siguientes criterios:

- Responsabilidades del Contador Público
- Participación de otros profesionales en la auditoría
- Descentralización de las funciones de auditoría
- Funciones incompatibles con la auditoría.

### **Responsabilidades del Contador Público**

El desarrollo de la auditoría profesional ha estado totalmente vinculada con las actividades financieras de las organizaciones privadas y de las entidades públicas. Sin embargo, en las últimas décadas el enfoque de la auditoría ha rebasado los aspectos de orden financiero, dirigiéndose a los de carácter administrativo y operativo de las instituciones.

El contador público, en resumen desempeña las siguientes funciones principales:

- Administrador financiero y todas las funciones relacionadas, responsable del diseño, implantación, manejo y evaluación del sistema de registro e información de las transacciones financieras realizadas por la organización; y,
- Auditor independiente de las instituciones, responsable de emitir el dictamen profesional sobre la razonabilidad de la información contenida en los estados financieros preparados por la administración de la entidad sujeta a examen. También ha organizado y dirigido las unidades de auditoría interna responsables de evaluar de manera permanente la estructura de control interno de las instituciones en que prestan sus servicios.

Considerando la orientación y el contenido de éste capítulo a continuación se desglosan las responsabilidades del contador público al desempeñarse como auditor independiente y como auditor interno de las entidades públicas.

### **Responsabilidades del Contador Público como Auditor**

#### Auditor Independiente

Las funciones del Contador Público como auditor independiente se vienen desarrollando desde inicios del presente siglo, mediante la investigación y preparación de la normatividad técnica que se constituye en los estándares de actuación y las guías de orientación para el ejercicio profesional.

Actualmente la auditoría es una actividad especializada del contador público en el área financiera, para la cual requiere conocer y disponer de experiencia en la aplicación de los principios de: control interno, administración, contabilidad y presupuesto, así como los procedimientos definidos en las actividades de tesorería y

crédito público. Sin embargo, el ámbito de acción de la auditoría ha rebasado los aspectos financieros-administrativos orientándose a las actividades operativas-administrativas-financieras, al haberse considerado la importancia y la necesidad de examinar las áreas o funciones sustantivas de las instituciones públicas.

Por otra parte, el desarrollo tecnológico experimentado en el área de procesamiento electrónico de datos y en el manejo de actividades especializadas muy importantes, por parte del Estado, (comunicaciones, electrificación, petróleo y otros servicios) ha originado una necesidad de especialización en las funciones de auditoría y en la preparación de profesionales idóneos.

Las principales responsabilidades del contador público al ejecutar la auditoría son las siguientes:

- Mantener una actitud mental y práctica de absoluta independencia de las operaciones, de los funcionarios y de la entidad sujeta a la auditoría
- Observar una conducta justa, moral y ética de la mejor calidad para eliminar las posibilidades de que sus actos puedan interpretarse como comprometidos o parcializados
- Poseer cualidades de carácter, educación, experiencia y ética profesional para realizar con éxito la auditoría gubernamental
- Estar actualizado en los avances técnicos logrados en los sistemas aplicados en los sistemas sustantivos y adjetivos de las entidades públicas y de la profesión, relacionados con enunciados, principios y procedimientos relacionados con las áreas financiera y de auditoría, así como con las disposiciones legales, reglamentarias y normativas sobre la materia
- Participar en cursos, seminarios o conferencias relacionados con las actividades específicas que desempeña
- Cumplir con los códigos de ética promulgados por la profesión y por las ISA's, observando elevados valores morales y éticos, que constituyan un ejemplo digno de adoptarse
- Mantener una actitud positiva durante la ejecución de la auditoría y una constante posición dirigida hacia la investigación y el desarrollo de las actividades técnicas de la ISA y de la profesión
- Asumir una posición de lealtad y defensa de la entidad en que desempeña sus funciones, evitando en lo posible emitir opiniones o conclusiones que puedan dañar la imagen de las personas, a menos que se disponga de la evidencia necesaria
- Guardar reserva y confidencialidad profesional sobre los datos, hechos o informes conocidos durante el examen
- Ser discreto en las expresiones, haciendo público su informe sólo mediante los canales definidos por la ISA

- Documentar y respaldar de manera suficiente y competente las conclusiones y opiniones, de tal manera que tenga un grado razonable de seguridad sobre su validez
- Cumplir con las normas de auditoría de general aceptación, los lineamientos técnicos y reglamentarios, y la programación específica de la auditoría, con el debido cuidado profesional. Esto implica la planificación y programación de la auditoría, la evaluación de la estructura de control interno, la obtención de evidencia suficiente y competente, la oportuna comunicación de los resultados, la eficaz preparación del informe de auditoría y la aplicación de criterios de control de calidad mediante la supervisión técnica aplicada desde el inicio del examen.

### Auditor Interno

Las responsabilidades del profesional que realiza las funciones de auditoría interna son similares a las detalladas para el auditor independiente. Esto se debe a que las normas, las técnicas, los procedimientos, las prácticas y en general la metodología utilizada para ejecutar la auditoría gubernamental son similares.

La diferencia fundamental para identificar en forma separada a los auditores internos y auditores externos (independientes) se fundamenta en la relación de dependencia existente. Los primeros son designados por la administración de la entidad pública y dependen de la autoridad superior de la misma, de allí su denominación de internos. Los segundos son funcionarios de otras organizaciones, ISA's o firmas de contadores públicos independientes, que periódicamente realizan auditorías de las actividades operativas, administrativas o financieras ejecutadas por las instituciones públicas.

Por lo indicado las responsabilidades detalladas para el auditor independiente, son totalmente aplicables al auditor interno, considerando además las siguientes, debido a la especialidad que han adquirido las unidades de auditoría interna:

- Organizar, mantener, actualizar y custodiar el archivo permanente de auditoría de la entidad, como fundamento para la planificación y ejecución eficiente de la auditoría interna y externa
- Dar seguimiento a la aplicación de las recomendaciones de auditoría interna y externa, cuando menos una vez cada año

### **Participación de Otros Profesionales al Ejecutar la Auditoría**

La auditoría de rendimiento (integral) dirigida a la evaluación de la eficiencia, efectividad y economía de las actividades operativas, administrativas y financieras de los sistemas sustantivos y adjetivos ejecutados por las instituciones públicas, exige la participación de profesionales de otras disciplinas relacionadas con la misión básica de la entidad sujeta al examen.

La integración de auditores técnicos en las unidades de auditoría interna ha sido desarrollada y aceptada, debido a la orientación de los exámenes programados que incluyen las actividades operativas (sistemas sustantivos) de las instituciones, calificadas como las áreas más significativas debido al volumen de los recursos humanos, financieros, materiales y tecnológicos administrados.

En el caso de las ISA's la integración de profesionales de otras disciplinas ha sido restringida en número y en especialidad, ya que sólo están dirigidos a las áreas del derecho, la ingeniería civil, y la arquitectura; en la mayoría de las ocasiones ubicados en unidades administrativas independientes que impiden la integración de equipos de auditoría multidisciplinarios con objetivos institucionales.

*La ejecución técnica y profesional de la auditoría operacional sólo podrá conseguirse con la participación de equipos de auditoría conformados por profesionales de las disciplinas requeridas para la ejecución de un examen específico. Para el funcionamiento de éstos equipos multidisciplinarios deberá definirse su organización y funciones, conformar equipos de auditoría modelos que permitan su adecuado manejo y posibiliten la supervisión técnica durante la ejecución del trabajo.*<sup>29</sup>

Es evidente que el enfoque de la auditoría de rendimiento (definida en la cita como auditoría operacional) amerita la disponibilidad de auditores técnicos que laboren integrados en equipos multidisciplinarios, de acuerdo con el objetivo general y a la vez de la auditoría a ejecutarse. Las responsabilidades de los auditores técnicos, independientemente de su especialización, es similar a la de los profesionales contadores públicos que realizan funciones de auditoría interna o externa, conforme lo detallado en el literal anterior.

La preparación de los auditores técnicos en los conceptos, filosofía, enfoque, principios, normas de general aceptación, técnicas, enunciados, procedimientos, prácticas y metodología para realizar la auditoría es una de las condiciones fundamentales para la aplicación de la auditoría de rendimiento ejecutada por equipos de profesionales multidisciplinarios.

Una de las recomendaciones del trabajo de investigación denominado Equipos Multidisciplinarios, Especialización Profesional y Auditoría Operacional, manifiesta:

*La especialización de los profesionales que realizan labores de auditoría operacional deberá realizarse de manera obligatoria, de tal forma que un profesional obtenga conocimientos profundos de un sector, un grupo de entidades o tal vez de una institución que por el volumen de sus actividades, así lo requiera. La especialización de los profesionales debe tomar en cuenta la experiencia adquirida al haber realizado las actividades evaluadas, el tomar interinamente la posición del funcionario o servidor examinado y al*

---

<sup>29</sup> Edison E. Estrella; Equipos Multidisciplinarios, Especialización Profesional y Auditoría Operacional; Revista Horizontes del OLACEFS, 1991.

*adquirir la pericia suficiente para enfocar las actividades de arriba hacia abajo.*

Los auditores técnicos se integran al equipo de trabajo como uno de sus miembros, bajo la dirección del encargado o jefe del grupo y la supervisión de un profesional con mayor experiencia. El trabajo del auditor técnico está sujeto a la revisión del encargado del grupo, quien lo incluirá en los resultados del informe integral de auditoría. En los casos que sea necesario preparar un informe técnico detallado y voluminoso, se incluirá como uno de los anexos del informe de auditoría.

Uno de los problemas complejos a resolver, inicialmente y en el futuro, está relacionado con el desempeño de los diferentes niveles jerárquicos existentes en la organización, manejo y supervisión de los equipos multidisciplinarios; cuando todas las clases de profesionales quieren manejar los equipos integrados con auditores de distintas especialidades.

Actualmente, la mayoría de las auditorías financieras y de rendimiento son dirigidas por contadores públicos, quienes han ganado experiencia en la ejecución del trabajo y la orientación de las actividades de auditoría, ya que son los profesionales preparados para cumplir estas funciones. La formación de profesionales de otras especialidades, tanto para gerenciar como para ejecutar la auditoría, es una necesidad cada vez más evidente que exige formación académica de post grado. De esa manera profesionales de distintas disciplinas tendrán opción a participar en la auditoría de rendimiento, a base de estándares técnicos establecidos de acuerdo con las circunstancias existentes en cada país.

La integración de grupos multidisciplinarios para ejecutar la auditoría de rendimiento en la administración pública es una necesidad aún no satisfecha en la mayoría de los países. Esta situación debe ser proyectada y apoyada mediante la definición de una metodología de trabajo que permita sistematizar las actividades de auditoría desde el punto de vista operativo y gerencial, aplicada por los tres sujetos activos de la auditoría: ISA's, unidades de auditoría interna y firmas privadas de auditores independientes contratados.

### **Descentralización de la Auditoría**

La auditoría profesional es la principal función de las ISA's de cada país, la misma que es complementada con las actividades realizadas por las auditorías internas y las firmas privadas de auditores independientes contratados. Desde el punto de vista funcional y operativo esta situación constituye un primer nivel de descentralización de las actividades de auditoría.

### **Descentralización de la Auditoría en la ISA**

Determinadas actividades ameritan disponer de un grado acentuado de centralización para el funcionamiento eficiente de la auditoría; tal el caso de la normatividad técnica y reglamentaria que debe emitir la ISA como el organismo rector de la actividad.

La descentralización de funciones en las ISA's está sujeta a varios factores, como: la estructura del Estado, el tamaño y regionalización del país, la ubicación de las principales actividades sustantivas llevadas a cabo por la administración pública, el ámbito de control asignado y la disponibilidad de recursos humanos, financieros y tecnológicos.

Varios países, considerando su extensión territorial, han desconcentrado las actividades de auditoría mediante la organización y funcionamiento de Oficinas Regionales, Estatales o Provinciales con el propósito fundamental de ejecutar auditorías a las entidades públicas ubicadas en el área. No obstante, ha tenido una serie de limitaciones por las dificultades existentes para contratar personal profesional en el área y el alto grado de rotación del mismo cuando ha adquirido experiencia en la actividad.

Las actividades de planificación; administración de personal, de finanzas y de otros recursos; normatividad técnica y reglamentaria; control de calidad y trámite de aprobación de los informes mantienen el criterio centralizador en la oficina matriz de la ISA.

Las actividades de auditoría ejecutadas por las ISA's pueden ser descentralizadas en los casos que existan las condiciones favorables para la organización y funcionamiento de unidades técnicas responsables de las actividades de auditoría.

#### Descentralización de la Auditoría Interna

La existencia de un sola unidad de auditoría interna en cada entidad pública importante y encargada del control posterior de las actividades, es la condición predominante. No obstante, la dispersión geográfica de las unidades administrativas y operativas de las instituciones presentan condiciones que, a veces ameritan la organización y funcionamiento de subunidades de auditoría permanentes para realizar los exámenes a las áreas descentralizadas calificadas como importantes en la organización y que funcionan en otros estados, regiones o provincias.

La descentralización de las funciones de auditoría interna debe establecerse de manera formal y por escrito, así como las necesidades de coordinación técnica y administrativa con la unidad central de auditoría. La dependencia del auditor interno de una oficina regional es directa respecto del titular de la unidad de auditoría interna.

También existen funciones centralizadas en la auditoría interna y son las relacionadas con la emisión de instrucciones técnicas y administrativas, planificar las actividades, mantener el archivo permanente de auditoría, aplicar procedimientos de control de calidad y conocer y aprobar los informes de auditoría que presenten asuntos delicados.

En resumen, la descentralización de las funciones de auditoría interna es posible cuando existan las condiciones necesarias en la organización, calificadas de acuerdo con criterios como: la importancia de las actividades; la disponibilidad de recursos

humanos, financieros y tecnológicos, el costo de operación en relación al beneficio que se obtendrá; distancia desde las oficinas principales de la entidad; entre otras.

### **Funciones Incompatibles con la Auditoría**

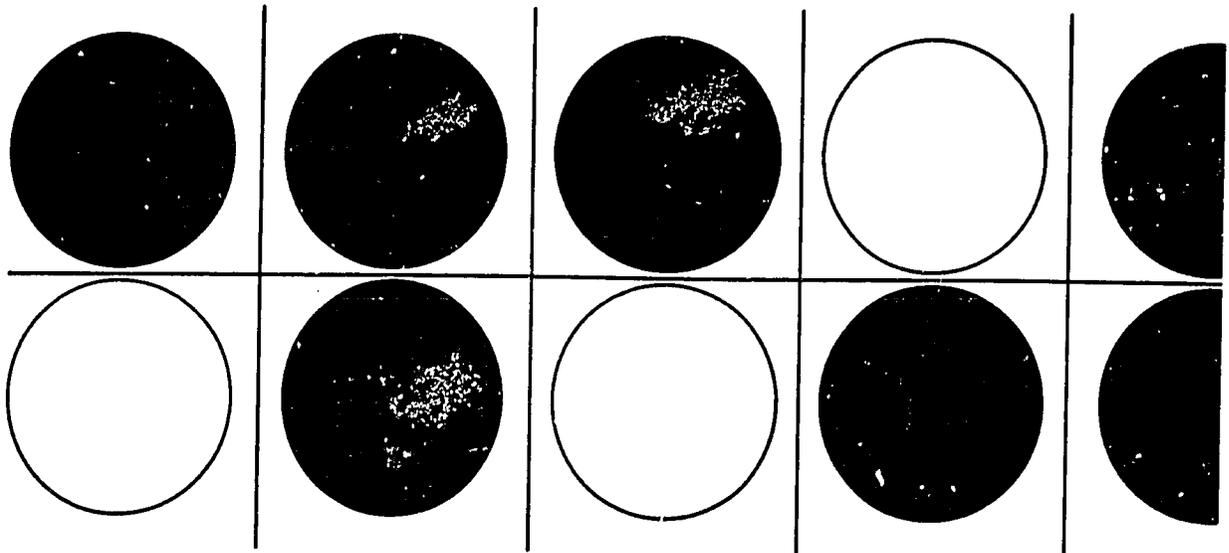
Prácticamente todas las funciones que realizan las entidades de la administración pública para el cumplimiento de sus objetivos y responsabilidades principales son incompatibles con las funciones de auditoría. Tradicionalmente la incompatibilidad ha sido relacionada con el control previo al compromiso o al desembolso respecto de las ISA's y de las unidades de auditoría interna, condición totalmente incompatible con las funciones y misión básica de la auditoría profesional.

De manera resumida a continuación se presenta las funciones o actividades que tienen un elevado grado de incompatibilidad, razón por la que no deben ser asignadas a los auditores:

- Realizar funciones de control previo
- Reemplazar en sus funciones al personal de la entidad, excepto al que realiza funciones de auditoría
- Realizar registros contables de la transacciones
- Recibir materiales, productos o servicios adquiridos
- Preparar estados e informes financieros
- Firmar cheques u otros documentos internos
- Participar como miembro de comités o comisiones de trabajo que deban tomar decisiones sobre las operaciones
- Ser miembro del directorio de la organización con derecho a voz y voto
- Colaborar en la selección de personal para la entidad
- Participar en el examen de operaciones que las ejecutó o que las llevó a cabo un pariente
- Definir normas, técnicas, procedimientos o prácticas para llevar a cabo las operaciones de la entidad
- Sancionar al personal de la institución sujeta a la auditoría
- Aplicar las acciones correctivas.

Las funciones de auditoría permiten llegar a determinar sugerencias o recomendaciones para mejorar las actividades de las entidades sujetas a examen; sin embargo, ellas son propuestas a la administración de la entidad, la que toma la decisión de aplicarlas bajo su responsabilidad. Por lo tanto, las labores de auditoría son fundamentalmente de asesoría a la administración superior de las instituciones públicas.

Uno de los objetivos establecidos para definir las funciones incompatibles del auditor es el evidenciar la importancia y necesidad de mantener un elevado grado de independencia en la ejecución de los exámenes asignados, informando a los niveles superiores de auditoría sobre cualquier limitación existente.



# ***Control y Auditoría***

## ***Manual del Instructor***

***Curso Superior de Gestión Financiera Acorde con el SIMAFAL***  
***Sistema Integrado Modelo de Administración***  
***Financiera en América Latina y el Caribe***

***LAC/RFMIP***  
***Proyecto Regional para el***  
***Mejoramiento de la Administración Financiera***  
***en América Latina y el Caribe***



**Agencia para el Desarrollo Internacional de los Estados Unidos**

***Price Waterhouse***



**Contenido**

---

Introducción	1
I. Administración Financiera y Control y Auditoría	7
II. Objetivo y Alcance del Control y Auditoría	10
III. Subsistema de Control Interno	17
IV. Subsistema de Auditoría Externa	75
Anexo – Normas de INTOSAI	

## **PLAN DE CLASE - SUBSISTEMA DE CONTROL INTERNO**

El Subsistema de Control Interno se considera una unidad didáctica en el proceso de enseñanza-aprendizaje para el curso Superior de Gestión Financiera Integral.

### **A. Objetivo General**

La unidad didáctica tiene por objeto comunicar el contenido teórico del subsistema de control interno y lograr la percepción conceptual y práctica por parte de los participantes, en relación con su diseño, aplicación y actualización constante del a nivel institucional y de los sistemas que conforman la administración financiera pública.

### **B. Objetivos Específicos**

Algunos aspectos del subsistema de control interno son relevantes y son considerados como objetivos específicos que deben llegar a conocer y comprender los participantes en el curso, al completar esta unidad didáctica:

1. La globalidad del subsistema de control interno, respecto al resto de subsistemas que constituyen el SIMAFAL;
2. La importancia del subsistema de control interno a base del análisis de sus propósitos;
3. El contenido del subsistema a base del análisis de los elementos que lo conforman;
4. El concepto y la aplicación de los principios de control interno, mediante la emisión de normas técnicas y la preparación de procedimientos específicos;
5. La independencia y el funcionamiento de la auditoría interna como unidad asesora a nivel gerencial;
6. El ámbito de acción de la auditoría interna, ejecutora del control interno posterior, como una unidad responsable de evaluar el buen funcionamiento de todos los otros controles.

### **C. Principales Temas a Desarrollar**

El subsistema de control interno es aplicable a las actividades financieras, administrativas y operativas de una institución; por lo tanto, es importante la presentación, análisis y discusión de los siguientes temas:

1. Control interno y su relación con la administración financiera
2. Propósitos del subsistema de control interno
3. Definición y clasificación del control interno
4. Responsabilidad por la aplicación del subsistema de control interno en general y de los controles previo y concurrente específicamente
5. Elementos constitutivos del control interno institucional

6. Principios de control interno de aceptación general y las normas específicas de aplicación obligatoria
7. Auditoría Interna, mecanismo de control interno posterior de las actividades operativas, administrativas y financieras de una organización
8. Funciones incompatibles con la auditoría interna
9. Desarrollo y exposición del caso de estudio Entidad de Servicios Públicos, ESP

**D. Programación del Proceso de Enseñanza**

El desarrollo sistemático del estudio y el aprendizaje de lo que constituye el control interno diseñado y aplicado en las actividades financieras, administrativas y operativas de las instituciones públicas, es detallado en el siguiente cuadro y con referencia a los temas descritos en el literal C., anterior.

<u>TEMA</u>	<u>TIEMPO UTILIZAR</u>	<u>AYUDAS DE INSTRUCCION</u>	<u>INSTRUCCIONES ADICIONALES</u>
1	15'	1/3	Evaluación sorpresiva
2	30'	4	Caso parcial de estudio 1
3	10'	5	Encuesta verbal 1
4	15'	6	Encuesta verbal 2
5	30'	7	Caso parcial de estudio 2
6	30'	8/10	Evaluación aprendizaje
7	40'	11/16	Caso parcial de estudio 3
8	10'	17	Encuesta verbal 3
9	90'		Caso de estudio -TG 2
	<u>90'</u>		Exposición de resultados
<b>TOTAL</b>		<b>360'</b>	<b>Equivalentes a 8 horas didácticas de 45 minutos</b>

**F. Técnicas de Instrucción a Utilizar**

Para desarrollar la unidad didáctica está prevista la utilización de las siguientes técnicas de instrucción:

1. Lectura del material técnico que documenta el contenido de la unidad didáctica
2. Lectura de artículos relacionados con el tema
3. Exposición magistral del instructor sobre los elementos programados, utilizando en paralelo el siguientes material didáctico para la instrucción: Transparencias luminosas, rotafolio, pizarra y ejemplos de aplicación
4. Evaluaciones del aprendizaje mediante encuestas verbales y escritas, con el propósito de fijar los conocimientos sobre los elementos fundamentales de la unidad didáctica

5. Trabajos en grupo para solucionar los casos de estudio parciales sobre temas específicos y un caso de estudio final que requiere la solución y la exposición de resultados a todos los participantes, para fijar los conocimientos conceptuales de la unidad didáctica
6. Conducción de la exposición de resultados como un proceso simulado de discusión entre la administración de la Entidad de Servicios Públicos, ESP, y los profesionales que evalúan y diseñan parte del subsistema de control interno

#### **E. Evaluación del Aprendizaje**

Durante el desarrollo de la unidad didáctica están programadas una serie de evaluaciones sobre el cumplimiento de obligaciones asignadas a los participantes, como son:

1. Control de lectura realizada a domicilio
2. Evaluación del aprendizaje obtenido en las sesiones de trabajo completadas
3. Desarrollo y aplicación práctica de la teoría en los casos parciales de estudio
4. Fijación del aprendizaje mediante la solución del caso de estudio trabajando en grupos
5. Simular la exposición de resultados a la administración de la ESP para completar y fijar del aprendizaje a través de la exposición verbal de la solución del caso de estudio por cada grupo.

Además, está diseñada una encuesta para evaluar el aprendizaje global sobre el subsistema de control interno, denominada evaluación parcial, a ser aplicada una vez concluida la unidad didáctica sobre Control Interno.

#### **G. Bibliografía y Fuentes de Consulta**

La bibliografía y las fuentes de consulta utilizada para preparar el documento de estudio y planificar el proceso de enseñanza-aprendizaje se detallan a continuación:

INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PUBLICOS AUTORIZADOS;  
"Declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS), No. 1" Traducción del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México 1989.

ORGANIZACION LATINOAMERICANA Y DEL CARIBE DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES, OLACEFS, (EX-ILACIF); Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional para el Sector Público; Bogotá - Colombia; Tercera edición 1981.

CONTRALORIA GENERAL DEL ESTADO DE ECUADOR; Política de Contabilidad Nos. 16 y 17, Registro Oficial No. 464 del 16 de noviembre de 1977, Quito - Ecuador.

CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA DE COSTA RICA; Material del

Curso de Principios de Control Gubernamental; San José - Costa Rica, 1989.

PETER F. DRUCKER; La Gerencia, Tareas, Responsabilidades y Prácticas; Buenos Aires - Argentina; Segunda reimpresión 1987.

PROYECTO PARA EL MEJORAMIENTO DE LA ADMINISTRACION FINANCIERA EN LATINOAMERICA Y EL CARIBE, LAC/RFMIP; Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera para América Latina, SIMAFAL, documento para discusión; abril de 1991.

CONTRALORIA GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA; Auditoría Interna en las Entidades Públicas; Traducción del OLACEFS; Bogotá - Colombia; Segunda edición 1981.

INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS, Inc, COMITE INTERNACIONAL DE NORMAS Y RESPONSABILIDADES; Normas para el Ejercicio Profesional, Declaración de Responsabilidades y Código de Etica Profesional del Auditor Interno; Traducción del Instituto de Auditores Internos de España; Madrid - España 1988.

---

## **SUMARIO – SUBSISTEMA DE CONTROL INTERNO (CI)**

1. ADMINISTRACIÓN FINANCIERA Y CONTROL Y AUDITORÍA
2. PROPÓSITOS DEL C.I.
3. DEFINICIÓN C.I.
4. RESPONSABILIDAD POR EL C.I.
5. ELEMENTOS DEL C.I.
6. PRINCIPIOS Y NORMAS DE C.I.
7. AUDITORÍA INTERNA, A.I, COMO CONTROL POSTERIOR
8. FUNCIONES INCOMPATIBLES A.I.
9. CASO DE ESTUDIO, SOLUCIÓN Y EXPOSICIÓN DE RESULTADOS

---

**1. ADMINISTRACIÓN FINANCIERA, CONTROL Y AUDITORÍA**

**SISTEMAS COMPONENTES:**

- **ADMINISTRACIÓN FINANCIERA**
  - SUBSISTEMA DE PRESUPUESTO
  - SUBSISTEMA DE TESORERÍA
  - SUBSISTEMA CRÉDITO PÚBLICO
  - SUBSISTEMA DE CONTABILIDAD
  
- **CONTROL Y AUDITORÍA**
  - SUBSISTEMA CONTROL INTERNO
  - SUBSISTEMA AUDITORÍA EXTERNA

---

## **2. EJEMPLOS DE SISTEMAS**

### **SISTEMAS ADJETIVOS**

- PLANIFICACIÓN OPERATIVA
- ORGANIZACIÓN INSTITUCIONAL
- ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS HUMANOS
- CONTROL Y ADMINISTRACIÓN DE BIENES Y MATERIALES
- REGISTRO DE COSTOS DE BIENES Y SERVICIOS

### **SISTEMAS SUSTANTIVOS**

- PROCESOS DE PRODUCCIÓN DE LOS BIENES Y SERVICIOS
- PRESTACIÓN DE SERVICIOS O ENTREGA DE LOS BIENES

---

### **3. EL CONTROL INTERNO Y LOS SUBSISTEMAS DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA, CONTROL Y AUDITORÍA**

- EL CONTROL INTERNO Y EL SUBSISTEMA DE PRESUPUESTO
- EL CONTROL INTERNO Y EL SUBSISTEMA DE TESORERÍA
- EL CONTROL INTERNO Y EL SUBSISTEMA DE CRÉDITO PÚBLICO
- EL CONTROL INTERNO Y EL SUBSISTEMA DE CONTABILIDAD
- EL CONTROL INTERNO Y EL SISTEMA DE CONTROL Y AUDITORÍA
  - AUDITORÍA INTERNA
  - AUDITORÍA EXTERNA (AUDITORÍA INDEPENDIENTE)

---

#### **4. PROPÓSITOS DEL SUBSISTEMA DE CONTROL INTERNO**

- SALVAGUARDAR SUS RECURSOS. (humanos, financieros, materiales, tecnológicos y de tiempo)
- VERIFICAR LA EXACTITUD Y VERACIDAD DE SU INFORMACIÓN FINANCIERA Y ADMINISTRATIVA (reportes e informes de operación, administración y finanzas)
- PROMOVER LA EFICIENCIA EN LAS OPERACIONES ( técnicas, administrativas y financieras)
- ESTIMULAR LA OBSERVACIÓN DE LA POLÍTICA PRESCRITA Y LOGRAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS METAS Y OBJETIVOS PROGRAMADOS. (en las actividades operativas, administrativas y financieras)

## **5. DEFINICIÓN Y CLASIFICACIÓN DEL CONTROL INTERNO**

"El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y medidas adoptadas dentro de una entidad para..."

cumplir con los 4 propósitos analizados anteriormente.

## **CONTROL INTERNO FINANCIERO**

- SALVAGUARDA LOS RECURSOS
- VERIFICA LA EXACTITUD Y VERACIDAD DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y ADMINISTRATIVA

## **CONTROL INTERNO ADMINISTRATIVO**

- PROMUEVE LA EFICIENCIA EN LAS OPERACIONES
- ESTIMULA LA OBSERVACIÓN DE LA POLÍTICA PRESCRITA Y EL LOGRO DE LAS METAS Y OBJETIVOS PROGRAMADOS

---

## **6. RESPONSABILIDAD POR EL CONTROL INTERNO**

- TITULAR DE LAS ENTIDADES PUBLICAS
- NIVEL DIRECTIVO, JEFATURAS DE LAS UNIDADES
- CADA FUNCIONARIO Y SERVIDOR PUBLICO

### **RESPONSABILIDAD POR EL CONTROL PREVIO AL COMPROMISO**

- DIRECCIÓN FINANCIERA (sistema de administración financiera)
- SUBSISTEMAS QUE VERIFICAN LA PROPIEDAD, LEGALIDAD Y CONFORMIDAD CON EL PRESUPUESTO.
- SERVIDOR QUE APLICA EL CONTROL

### **RESPONSABILIDAD POR EL CONTROL PREVIO AL DESEMBOLSO**

- DIRECCIÓN FINANCIERA
- SUBSISTEMAS AL DETERMINAR LA VERACIDAD, CONDICIONES Y DISPONIBILIDAD DE FONDOS
- SERVIDOR QUE APLICA EL CONTROL

12  
0.27

---

## **7. ELEMENTOS BÁSICOS Y COMPLEMENTARIOS**

- POLÍTICAS
- PLAN DE ORGANIZACIÓN
- PROCEDIMIENTOS
- PRACTICAS SANAS
- PROCEDIMIENTOS DE AUTORIZACIÓN Y REGISTRO
- PLANIFICACIÓN INSTITUCIONAL
- PERSONAL IDÓNEO
- PRESUPUESTO
- CONTABILIDAD
- INFORMES
- AUDITORÍA INTERNA EFICIENTE

---

## **8. PRINCIPIOS Y NORMAS**

1. RESPONSABILIDAD DELIMITADA
2. SEPARACIÓN DE FUNCIONES DE CARÁCTER INCOMPATIBLE
3. DIVISIÓN DEL PROCESAMIENTO DE CADA TRANSACCIÓN
4. SELECCIÓN DE SERVIDORES HÁBILES Y CAPACES
5. APLICACIÓN DE PRUEBAS CONTINUAS DE EXACTITUD
6. ROTACIÓN DE DEBERES
7. FIANZAS
8. INSTRUCCIONES POR ESCRITO
9. UTILIZACIÓN DE CUENTAS DE CONTROL
10. USO DE EQUIPOS DE PRUEBAS AUTOMÁTICOS
11. CONTABILIDAD POR PARTIDA DOBLE
12. FORMULARIOS PRENUMERADOS
13. EVITAR EL USO DE DINERO EN EFECTIVO
14. USO MÍNIMO DE CUENTAS BANCARIAS
15. DEPÓSITOS INMEDIATOS E INTACTOS

## 9. **NORMAS**

- Constituyen los instrumentos técnicos establecidos por las instituciones facultadas para normar las actividades de las entidades públicas
- Están dirigidas a la aplicación de los principios de control interno
- Son los criterios de calidad que deben utilizarse en el diseño y aplicación del subsistema de control interno

**PROCESO SEGUIDO**

PRINCIPIOS

NORMAS TÉCNICAS

DISEÑO DEL SUBSISTEMA

Control Previo

Control Concurrente

Control Posterior (CP)

APLICACIÓN DEL SUBSISTEMA

EVALUACIÓN DEL SUBSISTEMA

(Auditoría Interna-CP)

Control Previo

Control Concurrente

---

## 10. EJEMPLO DEL CONTENIDO DE LAS NORMAS DE CONTROL INTERNO

- EXPOSICIÓN DE MOTIVOS E INSTRUCCIONES BÁSICAS
  
- NORMAS ADMINISTRATIVAS:
  - Planificación
  - Organización interna
  - Dirección de las operaciones
  - Comunicación y control
  - Recursos humanos
  - Recursos materiales
  - Recursos tecnológicos
  - Capacitación
  
- NORMAS FINANCIERAS:
  - Presupuesto
  - Tesorería
  - Crédito Público
  - Contabilidad

- 
- NORMAS SOBRE PROCESAMIENTO ELECTRÓNICO DE DATOS (PED)
  - NORMAS SOBRE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL (auditoría financiera, operativa, informática, de obras publicas, etc).
  - NORMAS PARA OTRAS ACTIVIDADES IMPORTANTES (operativas)

## **11. AUDITORÍA INTERNA, MECANISMO DE CONTROL INTERNO POSTERIOR**

### **DEFINICIÓN:**

"Examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras o administrativas efectuado con posterioridad a su ejecución, como un servicio a la gerencia, por el personal de una unidad de auditoría interna completamente independiente de dichas operaciones, con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones"

### **ALCANCE:**

**INCLUYE LAS ACTIVIDADES IMPORTANTES DE LAS AREAS:**

- OPERATIVA
- ADMINISTRATIVA
- FINANCIERA

**12. AUDITORÍA INTERNA, MECANISMO DE CONTROL  
INTERNO POSTERIOR**

UBICACIÓN EN LA ORGANIZACIÓN

**13. AUDITORÍA INTERNA, MECANISMO DE CONTROL  
INTERNO POSTERIOR**

ORGANIZACIÓN INTERNA

---

## **14. AUDITORÍA INTERNA, MECANISMO DE CONTROL INTERNO POSTERIOR**

### **RESPONSABILIDADES DEL PERSONAL**

1. **GERENCIALES**, para planificar, organizar, dirigir (motivar), supervisar, informar y controlar las actividades y los recursos asignados a la unidad.
2. **OPERATIVAS**, para planificar, organizar, dirigir (motivar), supervisar, informar y controlar cada estudio de auditoría como un proyecto específico con sus propias metas y objetivos.

**Las unidades de auditoría interna de las entidades públicas deben constituir el modelo de:**

- **Gerencia**
- **Dirección de su personal**
- **Oportunidad de la información**
- **Producción, cumpliendo la planificación anual para el resto de las unidades operativas, administrativas y financieras.**

---

## 15. AUDITORÍA INTERNA, MECANISMO DE CONTROL INTERNO POSTERIOR

### RESUMEN DEL CÓDIGO DE ETICA-IAI

- Honesto, objetivo y diligente
- Demostrar lealtad hacia la entidad. No tomará parte de manera consciente en transacciones incorrectas o ilegales
- No participará en actividades que puedan ser contrarias a los intereses de la entidad
- No aceptará honorario o regalo de empleado, cliente o socio relacionado con la entidad, sin el conocimiento de la alta gerencia
- No utilizará la información confidencial en beneficio personal, será prudente al utilizar dicha información
- Presentará suficiente evidencia que respalde sus opiniones
- Luchar por mejorar su pericia y efectividad continuamente
- Acatar los estatutos y objetivos del IAI. Elevado nivel de competencia, moralidad y dignidad.

---

**16. AUDITORÍA INTERNA, MECANISMO DE CONTROL INTERNO POSTERIOR EL PERSONAL DE AUDITORÍA INTERNA**

- **HABILIDAD TÉCNICA**
  - Requisitos mínimos
  - Concursos de méritos y oposición
  - Entrenamiento en servicio
  
- **IDONEIDAD MORAL Y ETICA**
  - Código de ética
  - Evaluar constantemente su cumplimiento
  - Aplicar sanciones ejemplares
  
- **EXPERIENCIA PRACTICA**
  - En las actividades evaluadas
  - Consistencia en funciones y objetividad real
  
- **GRUPOS MULTIDISCIPLINARIOS**
  - Formación para laborar en grupos
  - Necesidad para la auditoría de rendimiento
  - Formación de profesionales que se inician
  - Permite la supervisión técnica y el adecuado manejo del personal.

## **17. AUDITORÍA INTERNA, MECANISMO DE CONTROL INTERNO POSTERIOR**

### **FUNCIONES INCOMPATIBLES**

La función fundamental de la auditoría interna es la asesoría técnica a la administración de la entidad, con base en los resultados del control posterior aplicado mediante la ejecución de estudios financieros y de rendimiento a las actividades:

- Operativas
- Administrativas
- Financieras

## **FUNCIONES INCOMPATIBLES:**

- Revisar previamente operaciones
- Aprobar transacciones y documentos
- Efectuar operaciones de línea
- Mantener libros o registros
- Participar en la toma de decisiones
- Custodiar recursos
- Emitir procedimientos e instrucciones sobre las operaciones
- Levantar inventarios físicos de bienes y materiales.

**EVALUACION SORPRESIVA 1A-CONINT**

**VERDADERO O FALSO:** En el paréntesis de la izquierda escriba una V para los enunciados verdaderos o una F para los enunciados falsos:

1. ( ) El subsistema de control interno es parte del sistema de control y auditoría, y esta integrado en el proceso de las transacciones financieras, administrativas y operativas.
2. ( ) La auditoría interna es parte del subsistema de control interno y se aplica mediante la ejecución del control concurrente.
3. ( ) La responsabilidad por el diseño y aplicación del control interno corresponde a la administración de las entidades, y se lo ejecuta mediante los procedimientos de control previo, concurrente y posterior incluidos en el proceso de ejecución de las operaciones.
4. ( ) Uno de los propósitos fundamentales del control interno está dirigido a fomentar la eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros, materiales y tecnológicos.
5. ( ) Los principios de control interno constituyen los criterios que deben ser utilizados en el diseño del subsistema de control interno y son aplicados a través del plan de organización, los métodos y las medidas adoptadas por la entidad.
6. ( ) Un elemento básico del control interno es el denominado procedimientos de autorización y registro, conformado por los manuales de procedimientos relacionados con las actividades operativas, administrativas y financieras.
7. ( ) Las normas de control interno, denominadas en algunos países "normas técnicas", una vez promulgadas son los estándares mínimos que deben aplicarse en el diseño del subsistema de control interno de las entidades públicas.
8. ( ) La emisión de políticas institucionales y por áreas de actividad es uno de los propósitos del control interno.
9. ( ) Una de las funciones incompatibles con las actividades típicas de la auditoría interna es asesorar a la gerencia de la institución.

25

-242-

**EVALUACIÓN SORPRESIVA 1B-CONINT**

**VERDADERO O FALSO:** En el paréntesis de la izquierda escriba una V para los enunciados verdaderos o una F para los enunciados falsos:

1. ( ) Las normas de control interno, denominadas en algunos países "normas técnicas", una vez promulgadas son los estándares mínimos que deben aplicarse en el diseño del subsistema de control interno de las entidades públicas.
2. ( ) Un elemento básico del control interno es el denominado procedimientos de autorización y registro, conformado por los manuales de procedimientos relacionados con las actividades operativas, administrativas y financieras.
3. ( ) La auditoría interna es parte del subsistema de control interno y se aplica mediante la ejecución del control concurrente.
4. ( ) Una de las funciones incompatibles con las actividades típicas de la auditoría interna es asesorar a la gerencia de la institución.
5. ( ) La responsabilidad por el diseño y aplicación del control interno corresponde a la administración de las entidades, y se lo ejecuta mediante los procedimientos de control previo, concurrente y posterior incluidos en el proceso de ejecución de las operaciones.
6. ( ) Uno de los propósitos fundamentales del control interno está dirigido a fomentar la eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros, materiales y tecnológicos.
7. ( ) Los principios de control interno constituyen los criterios que deben ser utilizados en el diseño del subsistema de control interno y son aplicados a través del plan de organización, los métodos y las medidas adoptadas por la entidad.
8. ( ) El subsistema de control interno es parte del sistema de control y auditoría, y esta integrado en el proceso de las transacciones financieras, administrativas y operativas.
9. ( ) La emisión de políticas institucionales y por áreas de actividad es uno de los propósitos del control interno.

### CASO PARCIAL DE ESTUDIO 1 - PROCI

El caso de estudio sobre el tema 2, propósitos del subsistema de control interno, tiene por objeto aplicar en la práctica los conocimientos teóricos a una situación específica que será resuelta y discutida entre los participantes y el instructor.

#### 1. Instrucciones a los participantes

- a. Se conformarán grupos con dos participantes;
- b. El grupo presentará la solución por escrito;
- c. El tiempo para concluirlo es de 10 minutos; y,
- d. Selectivamente se solicitará la exposición de la solución a todos los grupos.

#### 2. Datos para desarrollar el caso sobre la aplicación de los Propósitos del Control Interno

A base de los aspectos conceptuales discutidos, los grupos deben definir los propósitos del control interno específicos para la actividad de capacitación en una Institución Superior de Auditoría.

El grupo debe tomar en cuenta los propósitos expuestos y discutidos en el salón de clase y, de ser apropiado, adaptarlos a la actividad específica señalada.

El número de propósitos del control interno en la actividad de capacitación pueden diferir respecto a los enunciados desde el punto de vista conceptual.

#### 3. Producto a obtener

Cada grupo entregará por escrito la lista de propósitos aplicables a las actividades de capacitación de un Organismo Superior de Control, como un elemento individualizado, pero complementario de los propósitos institucionales de la organización.

### EVALUACION VERBAL 1-DEFCI

Con el propósito de fijar los conocimientos transmitidos en el proceso de enseñanza-aprendizaje, durante y luego de presentar la definición del control interno, se aplicarán las siguientes preguntas de manera directa a los participantes seleccionados de acuerdo con su nivel de colaboración.

Para lograr mayor dinámica en el desarrollo de la unidad didáctica al concluir el tema, la encuesta puede ser realizada por un participante seleccionado por el instructor. En este caso, el instructor actuará como moderador y evaluador de las intervenciones de los participantes.

La siguiente encuesta se aplicará:

1. ¿Cuál es el origen de la definición de control interno difundida en la actualidad?
2. ¿Qué subsistemas integran el Sistema de Control y Auditoría?
3. ¿Qué sistemas sustantivos puede ejemplificar?
4. ¿Qué sistemas adjetivos puede ejemplificar?
5. ¿Cuáles subsistemas conforman el Sistema de Administración Financiera?
6. ¿Cuáles son los propósitos del control interno financiero de una entidad?
7. ¿Qué comprende el control interno de una institución?
8. ¿Qué propósito del control interno tiene relación con la eficiencia institucional?
9. ¿Cómo o a través de qué elementos se puede identificar el control interno?
10. ¿Qué propósito del control interno se relaciona con la eficacia de las operaciones?

**EVALUACION VERBAL 2-RESCI**

Con el propósito de fijar los conocimientos transmitidos en las exposiciones y las discusiones realizadas en el proceso de enseñanza-aprendizaje, del tema sobre la responsabilidad del control interno en general y del control previo y concurrente en particular, deben aplicarse de manera directa las siguientes preguntas a los participantes.

Para lograr mayor dinámica y variación en el desarrollo de la unidad didáctica, la aplicación de la encuesta será asignada a un participante seleccionado por el instructor. Este último pasará a moderar la aplicación de la encuesta y evaluar la colaboración de los participantes.

La siguiente encuesta debe ser aplicada:

1. ¿Quién(es) es (son) responsable(s) por el diseño y aplicación del control interno a nivel institucional?
2. ¿Qué es el control previo al compromiso?
3. ¿Qué aspecto del control previo al compromiso considera de mayor importancia? Explique las razones.
4. ¿Cuáles son las unidades que típicamente realizan funciones de control previo al desembolso?
5. ¿Qué es el control previo al desembolso?
6. ¿Cuáles son las unidades que realizan el control previo al compromiso, típicamente?
7. ¿Cuáles son los principales aspectos que verifica el control previo al desembolso?
8. ¿Qué aspecto verificado por el control previo al desembolso considera el más relevante? por qué?
9. ¿Qué es el control concurrente?
10. ¿Qué ejemplos de aplicación puede presentar sobre el control concurrente?

## CASO PARCIAL DE ESTUDIO 2 - ELECI

El caso parcial de estudio sobre los elementos básicos y complementarios del control interno tiene el objeto de aplicar los criterios técnicos estudiados y fijar los conocimientos de los participantes.

### 1. Instrucciones a los participantes

- a. Se conformarán grupos de dos participantes;
- b. Cada grupo debe presentar la solución por escrito;
- c. El grupo dispone de 10 minutos para entregar el producto solicitado; y,
- d. Selectivamente se pedirá la exposición de la solución a todos los grupos.

### 2. Datos para desarrollar el caso

Utilizando la definición de los elementos básicos y complementarios del control interno debe identificarlos en el diseño de la actividad de capacitación del Ministerio de Finanzas o Hacienda.

Cada elemento del control debe estar identificado mediante uno o varios documentos que definen los métodos, procedimientos y prácticas de operación relativas a la capacitación, entrenamiento y especialización profesional del personal técnico y administrativo de Ministerio.

No es indispensable el análisis detenido para identificar los documentos que contienen el diseño del control interno.

### 3. Producto a obtener

Lista de los documentos que contienen el diseño conceptual de la actividad de capacitación del Ministerio de Finanzas, agrupados por los elementos del control interno definidos en el curso.

2471

**EVALUACION DEL APRENDIZAJE 1-PRICI**

1. Clasifique los principios de control interno de acuerdo con el mayor grado de aplicación en las siguientes áreas:

ADMINISTRATIVA:

FINANCIERA:

---

2. Señale la estructura de las normas técnicas de control interno a emitirse para el área administrativa de las entidades públicas:

### CASO PARCIAL DE ESTUDIO 3-AUDINT

El caso de estudio sobre la organización y funcionamiento de la auditoría interna tiene la finalidad de aplicar los conocimientos teóricos y fijar el aprendizaje de los aspectos conceptuales.

#### 1. Instrucciones a los participantes

- a. Se conformarán grupos de tres participantes;
- b. Uno de los miembros del grupo lo representará;
- c. Cada grupo debe presentar por escrito la solución del caso;
- d. El grupo dispone de 20 minutos para concluirlo; y
- e. Selectivamente se solicitará la exposición de la solución a todos los grupos.

#### 2. Datos para desarrollar el caso

Fundamentados en los elementos disponibles en el material de estudio y la exposición sobre la auditoría interna como mecanismo de control interno posterior, los grupos deben definir las principales funciones de la unidad de auditoría interna de la Institución Pública responsable del servicio telefónico.

De tener disponibles recursos humanos y tiempo, puede elaborar la estructura organizativa de la unidad de auditoría interna, identificando los diferentes niveles jerárquicos.

El grupo debe considerar las actividades técnicas realizadas para la prestación del servicio telefónico por la institución.

Tampoco debe olvidar la presencia de funciones incompatibles con las actividades de auditoría interna.

#### 3. Productos a obtener

Al concluir el tiempo asignado cada grupo debe presentar por escrito la solución del caso de estudio parcial y estar en condiciones de exponerlo rápidamente a todos los grupos.

### EVALUACION VERBAL 3-FUNINCAI

Con el propósito de fijar los casos presentados y discutidos sobre las funciones incompatibles con las actividades de la auditoría interna, el proceso de enseñanza-aprendizaje se completará al aplicar las siguientes preguntas en forma directa a los participantes seleccionados por el instructor.

Además, para conseguir mayor dinámica en el desarrollo de la unidad didáctica, el instructor seleccionará un participante para que aplique la encuesta a sus compañeros. El instructor actuará como moderador y procederá a evaluar las participaciones que serán la base para concluir sobre el tema en forma resumida.

Las siguientes preguntas se aplicarán:

1. ¿Qué principios de control interno son aplicables al ejecutar la evaluación del subsistema?
2. ¿La auditoría interna es una unidad de apoyo a la alta administración de la entidad. Qué comentario le merece la afirmación realizada?
3. El control previo, concurrente y posterior constituyen un todo integrado en el diseño del control interno. ¿Cómo explica la independencia de la auditoría interna?
4. ¿La unidad de auditoría interna requiere el diseño de procedimientos para conseguir los propósitos incluidos en la definición de control interno? ¿Cómo estarían documentados si son necesarios?
5. ¿Cuáles de las siguientes son funciones incompatibles con la auditoría interna?
  - a. Participar en las reuniones con los niveles directivos de la institución
  - b. Realizar el inventario físico de los materiales para la producción de bienes y la prestación de servicios
  - c. Mantener un registro de las Resoluciones del Directorio relacionadas con las actividades financieras, administrativas y financieras
  - d. Custodiar los bienes asignados para el desempeño de sus funciones
  - e. Realizar el control previo sólo de las actividades importantes por solicitud directa del titular de la entidad.



**CASO PARCIAL DE ESTUDIO 1 - PROCI****CASO DE ESTUDIO-SUBSISTEMA DE CONTROL INTERNO  
ENTIDAD DE SERVICIOS PÚBLICOS,(ESP)**

El propósito del caso de estudio es realizar la aplicación práctica del diseño conceptual propuesto para el subsistema de control interno, como parte del Sistema Integral Modelo de Administración Financiera, Control y Auditoría para América Latina, SIMAFAL.

**1. Instrucciones Generales**

Los participantes en el curso deben cumplir las siguientes actividades para desarrollar el caso Entidad de Servicios Públicos, ESP, presentado a continuación:

- a. Leer el material del participante relacionado con los subsistemas de Presupuesto, Tesorería, Crédito Público, Contabilidad y Control Interno
- b. Asistir a las reuniones realizadas para discutir los elementos conceptuales de los subsistemas indicados
- c. Tener disponible el material para consulta directa mientras se resuelve el caso de estudio
- d. Organizar el grupo de trabajo conformado por máximo 4 participantes designados por la dirección académica del curso
- e. Leer detenidamente la información relacionada con el caso de estudio, que contiene los datos sobre el subsistema de control interno de la Entidad de Servicios Públicos, ESP
- f. Discutir en el grupo las posibles soluciones
- g. Presentar por escrito la solución propuesta
- h. Exponer de manera resumida los resultados de la solución propuesta, para lo que puede utilizar ayudas de instrucción y dividir los temas a exponer entre los miembros del grupo, considerando que el auditorio es la administración de la institución
- i. Para la solución del caso de estudio el grupo dispone de dos horas académicas y la exposición se realizará en máximo 10 minutos
- j. El documento que contiene la solución propuesta y la exposición de resultados serán evaluados por el instructor, quien a la vez realizará las funciones de moderador entre los expositores y la administración de la ESP.

**2. Información sobre la Entidad de Servicios Públicos**

La información incluida en este caso es verídica y se relaciona con un organismo del sector público dedicado a adquisición y venta de granos básicos y a la comercialización de artículos de primera necesidad mediante el funcionamiento de los expendios ubicados en todo el país.

**a. Creación y Objetivos de la ESP**

La ESP fue creada mediante Ley del Congreso Nacional hace 30 años y las funciones, facultades y responsabilidades básicas son las siguientes:

- Garantizar la existencia de las Reservas Estratégicas de granos básicos para el consumo nacional;
- Actuar como un agente que permita el control de precios de los granos básicos, para lo cual tiene facultades para comprar la producción nacional y, de ser necesario, importarlos;
- Coadyuvar en el incremento de la producción de granos básicos mediante la asistencia técnica a los agricultores;
- Las actividades se financian mediante las asignaciones del presupuesto general del Estado y los créditos bancarios obtenidos para la importación de granos y su adquisición local;
- Comercializar los productos de primera necesidad con el propósito de estabilizar los precios y prestar el servicio en los lugares donde la empresa privada no ha ingresado;
- La actividad comercializadora autofinanciará sus operaciones y podrá obtener créditos de la banca estatal y privada para incrementar sus operaciones;
- Las utilidades obtenidas serán reinvertidas en las operaciones de la entidad;

**b. Estructura Organizativa de la ESP**

Para el cumplimiento de los objetivos señalados la ESP dispone de las siguientes Direcciones operativas:

- Fomento de la Producción, responsable de la comercialización de granos básicos (maíz, arroz y fréjol) y de colaborar en el mejoramiento de la productividad mediante la asistencia técnica a los agricultores.
- Estabilización de Precios, responsable de manejar la compra, almacenamiento y venta de productos de primera necesidad, así como de administrar los expendios o locales de venta al público.

Los niveles directivo y asesor de la ESP están conformados por las siguientes unidades:

- Directorio, conformado por representantes del Estado (4) y del sector productivo (3).
- Presidente Ejecutivo, nominado por el Presidente de la República;
- Gerente General, nombrado por el Directorio.
- Subgerente General, nombrado por el Directorio.
- Auditor General, nombrado por el Directorio.
- Director de Planificación Administrativa, designado por el Presidente Ejecutivo.
- Asesor Legal, designado por el Presidente Ejecutivo.

Las unidades administrativas y financieras de la ESP son:

- Dirección de Recursos Humanos.
- Dirección Financiera y Contable.
- Dirección de Transportes.

**c. Instalaciones para Prestar Servicios**

La ESP dispone de 10 plantas ubicadas en diferentes provincias del país, una de las cuales está ubicada a 15 kilómetros del Puerto y se utiliza para el procesamiento y almacenaje del grano importado fundamentalmente. Todas las plantas tienen una estructura similar y dependen de un Director Regional, quien a su vez responde administrativamente a la Subgerencia General y técnicamente, a la Dirección de Fomento de la Producción.

Se dispone de cuatro Direcciones Regionales que realizan las siguientes actividades:

- Adquisición de los granos básicos a través de los Agentes de Compra organizados de acuerdo con los períodos de cosecha de cada región.
- Procesamiento que consiste en la limpieza, secado y fumigación del grano, así como su almacenamiento en silos hasta su entrega.
- Despacho de los pedidos de granos básicos autorizados por las oficinas centrales.
- Asistencia técnica a los agricultores integrados en "Fincas Modelo", mediante la donación de insumos como semilla certificada, abono, fungicidas y herbicidas; además de la asistencia técnica facilitada por un ingeniero agrónomo, durante el proceso de producción, iniciando con la preparación del terreno y terminando con la cosecha. Los datos obtenidos de las fincas modelo son la base para el cálculo de los precios de sustentación referenciales para determinar el precio de compra de los granos a los agricultores considerando todos los costos, con excepción del tiempo utilizado por el ingeniero agrónomo.
- Supervisar uno o varios expendios, locales dedicados a la venta de artículos de primera necesidad para el público en general.
- Manejo de los recursos y la información financiera y administrativa producida en la ejecución de las actividades y remitirla a las oficinas centrales para su procesamiento, registro y control.

Las Direcciones regionales son responsables de realizar las actividades de Fomento de la Producción y de Estabilización de Precios en una área geográfica determinada y disponen de las siguientes unidades o funciones:

- Dirección Regional
- Auditoría Interna Regional
- Administración de Plantas
- Administración de Expendios
- Contabilidad
- Administrativo y servicios

- Mecánica

A nivel nacional están funcionando 255 expendios, de los cuales 65 están ubicados en la capital, donde se encuentran las oficinas centrales de la ESP. Cada expendio tiene un Administrador que es responsable directo de los recursos financieros y materiales entregados y dispone de uno o dos asistentes que colaboran en las actividades. Las adquisiciones de artículos están centralizadas y los productos son enviados de acuerdo con los pedidos realizados por el Administrador y en algunos casos son establecidos desde la central para promocionar ciertos productos.

#### **d. Funciones y estructura de la Auditoría General**

El funcionamiento y la manera de designar al Auditor General de la ESP está definida en la Ley de creación de la institución, la que establece las siguientes funciones:

- Participar en las reuniones del Directorio de la organización con derecho a voz;
- Controlar a priori todas las transacciones financieras realizadas por la institución;
- Controlar las operaciones de los expendios y plantas realizando inventarios físicos de las existencias de los artículos y de granos básicos.
- Evaluar la aplicación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas.
- Verificar la exactitud de los informes financieros elaborados para conocimiento y aprobación del Directorio.
- Informar al Directorio sobre las actividades realizadas cada período anual.

La estructura organizativa de la Auditoría General dispone de cinco secciones y 62 funcionarios y servidores, y es la siguiente:

- Auditoría General (1)
- Subauditoría General (1)
- Auditoría Financiera (15)
- Auditoría Operativa (12)
- Auditoría Técnica (10)
- Auditorías Regionales (15)
- Secretaría y Archivo (5)
- Servicios Generales (3)

Las funciones de supervisión técnica son ejecutadas por las jefaturas de las unidades especializadas de auditoría y las relacionadas con toda la unidad es ejecutada por el Auditor y Subauditor Generales.

La planificación de actividades de la Auditoría General consiste en una lista de los estudios que se programan realizar sobre las diferentes actividades y unidades administrativas, principalmente los expendios y las plantas en relación con el manejo de inventarios y el depósito de las recaudaciones, divididos por períodos mensuales y debidamente aprobado por el Directorio de la ESP.

**e. Organización de la Administración Financiera**

El sistema de administración financiera de la ESP es manejado en forma centralizada, mediante la aplicación de un sistema de información computadorizado que registra las transacciones realizadas en la Direcciones Regionales y en la Oficina Central.

Las direcciones regionales acumulan la información financiera por meses de operación y la remiten a la Dirección Financiera que a través del grupo de trabajo denominado Mesa de Control procede a codificar las transacciones y trasladar a los digitadores de datos para el ingreso de la información.

Estabilización de Precios opera en la Capital en un local que se encuentra a tres kilómetros de las Oficinas Centrales de la ESP, y mantiene un sistema computadorizado para el registro de las transacciones realizadas por la Dirección y los expendios. Los registros en medios magnéticos (unidad de cinta) son enviados a la Dirección Financiera para integrar las operaciones a nivel institucional. Se utiliza el método de inventario periódico para el control de los inventarios de existencias, el cual es realizado por la Auditoría General de la entidad en el transcurso del año y sirve de base para el ajuste de los registros según el resultado del inventario.

Las transacciones registradas por el sistema incluyen información presupuestaria, de tesorería y del crédito obtenido, integradas en el sistema contable de la Institución. Los informes procesados por la unidad responsable del registro presentan alrededor de dos meses de atraso en su presentación, de tal forma que los informes que corresponden al mes de diciembre están disponibles a fines de febrero y así en forma consecutiva.

Administrativamente existen unidades encargadas de preparar y ajustar el presupuesto; de manejar el efectivo y la programación de los pagos; de registrar y procesar las transacciones; y de establecer los procedimientos, registros y métodos de contabilización e información, que dependen de la Dirección Financiera.

**f. Otra Información Adicional**

La ESP tiene un presupuesto de operación anual de US\$ 150.000.000 que incluyen las operaciones de Fomento de la Producción y Estabilización de Precios.

Dispone de 1.800 funcionarios y servidores divididos en Fomento de la Producción 450, en Estabilización de Precios 850 y en las actividades administrativas, financieras y la Auditoría General que están centralizadas en la capital 500.

Los resultados de operación del último año presentaron las siguientes cifras:

- Fomento de la Producción requirió el financiamiento de US\$20.000.000 para cubrir sus gastos de personal, de financiamiento y de subvención de los precios de venta al consumidor establecidos por el Ministerio de Economía. También se incluyen los gastos indirectos de la administración central de la ESP.

- Estabilización de Precios presentó una pérdida en operaciones por US\$ 1.000.000, sin considerar la carga administrativa del personal administrativo y financiero que se cargo totalmente al programa de Fomento de la Producción.

### **3. Productos a Obtener**

Fundamentados en los datos expuestos y en los criterios técnicos de control interno estudiados, cada grupo de trabajo debe preparar lo siguiente:

- a. Como parte del plan de organización presente el organigrama estructural de la ESP y explique la aplicación del principio división de funciones en dicha estructura;
- b. Defina la estructura organizativa y las funciones y responsabilidades de la Dirección Financiera;
- c. Prepare la estructura organizativa y las funciones y responsabilidades de la Auditoría General, así como las reformas que recomienda para su mejoramiento;
- d. Identifique las áreas o actividades prioritarias para ejecutar las funciones de auditoría interna, defina el objetivo del trabajo y las razones que lo justifican;
- e. Aplique el principio de control interno fianzas a las actividades de la ESP;
- f. Explique la utilización del principio rotación de funciones para el personal de la Auditoría General y de los expendios manejados por Estabilización de Precios.
- g. Prepare una lista de los principales documentos que deben formar parte del diseño del Subsistema de Control Interno de la ESP.

**EVALUACION PARCIAL 1-CONINT**

1. **VERDADERO O FALSO:** En el paréntesis de la izquierda escriba una V para los enunciados verdaderos o una F para los falsos.
1. ( ) El subsistema de control interno es parte del sistema de administración financiera.
  2. ( ) El subsistema de control interno es de aplicación en todas las actividades desarrolladas por una institución, sean estas operativas, administrativas y financieras.
  3. ( ) El personal idóneo es un elemento básico del control interno importante para el diseño, aplicación y actualización constante de los procedimientos de control.
  4. ( ) La partida doble es un principio de contabilidad de general aceptación, el mismo que ha sido adoptado como un principio de control interno aplicable al manejo de los registros financieros de las instituciones públicas.
  5. ( ) Los propósitos del control interno son aplicables a las actividades financieras, administrativas y operativas de las entidades públicas, con excepción del relacionado con el logro de las metas y objetivos.
  6. ( ) La auditoría interna es un control disciplinado que realiza el control posterior de todas las actividades de una entidad, mediante la integración de grupos de profesionales de varias disciplinas, de acuerdo con las actividades que realice la organización.
  7. ( ) Un ejemplo de norma técnica de control interno es la siguiente: Las instituciones públicas y sus principales áreas de actividad deberán formular un plan estratégico de sus operaciones a corto, mediano y largo plazo.
  8. ( ) El grado de independencia de la auditoría interna debe ser el máximo posible, y para lograrlo su dependencia jerárquica debe ser del directorio, del comité de auditoría o del titular de la institución, en el orden indicado.

- 2. SELECCION MULTIPLE:** Incluya una X en el paréntesis de la frase que de respuesta al enunciado:
- Constituye un procedimiento de control previo al desembolso:
    - ( ) Revisión previa del contrato para la construcción de una obra.
    - ( ) Realizar la reserva de crédito para la cancelación de la obligación.
    - ( ) División de funciones de registro y autorización de la operación.
    - ( ) Verificar la veracidad de la operación propuesta con base en la documentación y autorización respectiva.
    - ( ) Ninguna de las anteriores.
  
  - Es conocido como uno de los elementos complementarios del control interno:
    - ( ) La organización.
    - ( ) Las prácticas sanas.
    - ( ) Los manuales de procedimientos.
    - ( ) La planificación institucional.
    - ( ) Todos los anteriores.
  
  - Cuál de los siguientes es un principio de control interno aplicable en el diseño del subsistema:
    - ( ) Plan de organización.
    - ( ) Métodos y procedimientos de autorización.
    - ( ) Instrucciones por escrito
    - ( ) Políticas institucionales
    - ( ) Ninguno de los anteriores
  
  - Identifique uno de los propósitos del control interno:
    - ( ) Separación de las funciones de carácter incompatible para evitar errores e irregularidades.
    - ( ) Controlar el uso de los vehículos de la institución.
    - ( ) Fomentar la emisión de políticas para guiar las operaciones de la entidad
    - ( ) Estimular la observación de las políticas prescritas y lograr el cumplimiento de las metas y objetivos.
    - ( ) Todos los anteriores.

3. **COMPLETAMIENTO:** En las líneas en blanco ubique la palabra que complete la definición.
- El control previo al desembolso comprende el \_\_\_\_\_ de las transacciones de la entidad antes de efectuarlos, y debe determinar: 1) La \_\_\_\_\_ de la transacción propuesta basada en la \_\_\_\_\_ y autorización respectiva; verificando que: a) la factura u otro documento evidencia la \_\_\_\_\_, su razonabilidad, exactitud aritmética y \_\_\_\_\_; b) las cantidades y \_\_\_\_\_ de los bienes o servicios, comparando la \_\_\_\_\_ con el \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de los bienes o servicios.
  - El control interno financiero comprende el \_\_\_\_\_ y el conjunto de \_\_\_\_\_ adoptadas dentro de una entidad, para \_\_\_\_\_ sus recursos humanos, financieros, materiales y tecnológicos y verificar la \_\_\_\_\_ de la información \_\_\_\_\_.
  - Los elementos básicos del control interno son: el plan de organización, \_\_\_\_\_, el \_\_\_\_\_, las prácticas sanas y la \_\_\_\_\_. Los elementos complementarios son: las \_\_\_\_\_, la \_\_\_\_\_, el presupuesto, la contabilidad, los \_\_\_\_\_ y los \_\_\_\_\_.
  - El control interno posterior es ejecutado por una unidad \_\_\_\_\_, denominada auditoría interna y que realiza funciones de \_\_\_\_\_ para la administración de la entidad.

4. **CORRELACION:** En la línea de la izquierda, coloque el número que mejor defina el enunciado, la respuesta puede repetirse:
1. Concepto de control interno
  2. Sistema de control y auditoría
  3. Sistema de administración financiera
  4. Propósito del control interno
  5. Integrantes del control interno
  6. Responsabilidad por el control interno
  7. Elemento básico del control interno
  8. Elemento complementario del control interno
  9. Principio de control interno
  10. Auditoría interna
  11. Función incompatible con la auditoría interna
  12. Procedimientos de autorización y registro
- \_\_\_ Participación en las juntas directivas de las instituciones con derecho a voz y voto.
- \_\_\_ Verificar la exactitud y veracidad de la información financiera, administrativa y operativa de la entidad.
- \_\_\_ Está conformado por los subsistemas de control interno y de auditoría externa.
- \_\_\_ Están contenidos en los manuales de operación de las áreas operativa, administrativa y financiera.
- \_\_\_ División del procesamiento de las actividades relacionadas con el reclutamiento, selección, contratación, calificación y evaluación del personal técnico y administrativo.
- \_\_\_ Contempla la ejecución del proceso de programación, aprobación, ejecución, evaluación y liquidación del presupuesto.
- \_\_\_ Conformado por los subsistemas de presupuesto, tesorería, crédito público y contabilidad.
- \_\_\_ Comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y medidas adoptadas dentro de una entidad para ....
- \_\_\_ Corresponde al titular de la entidad y a los funcionarios dentro de su ámbito de autoridad.
- \_\_\_ Incluye el control previo, concurrente y posterior.
- \_\_\_ Desarrolla funciones de asesoría y con independencia.
- \_\_\_ Elemento dinámico que permite el diseño y funcionamiento del control interno.



**PLAN DE CLASE - SUBSISTEMA DE AUDITORÍA EXTERNA**

El Subsistema de Auditoría Externa (auditoría independiente) constituye una unidad didáctica independiente para el desarrollo del proceso de enseñanza-aprendizaje en el Curso Superior de Gestión Financiera Integral, acorde con el SIMAFAL.

**A. Objetivo General**

La unidad didáctica tiene por objeto comunicar el contenido teórico del subsistema de auditoría externa y lograr la percepción conceptual y práctica de los participantes, en una relación directa con el diseño, aplicación y actualización constante a nivel de la Institución Superior de Auditoría (ISA). Todo esto con el propósito de evaluar en forma eficiente a las entidades de la administración pública, abarcando las actividades operativas, administrativas y financieras.

**B. Objetivos Específicos**

El Subsistema de auditoría externa incluye varios elementos importantes y son la base para definir los objetivos específicos de la unidad didáctica, que deben llegar a conocer y comprender los participantes, al completar su estudio:

1. La aplicación de la auditoría externa en todo el ámbito de actividad de las entidades públicas, como una función privativa de la ISA y la relación con los otros componentes del sistema de control y auditoría
2. La identificación de los tipos de auditoría, el objetivo y el alcance de cada uno de ellos
3. Las normas profesionales emitidas por las ISA's, los organismos internacionales y regionales y los gremios profesiones integrados a nivel nacional, regional e internacional
4. El concepto y la aplicación de las técnicas de auditoría desarrolladas para la ejecución de la auditoría profesional, tanto externa como interna
5. El proceso de ejecución de la auditoría, considerando su planificación, ejecución e informe de los resultados
6. El sistema de información utilizado en el proceso de ejecución de la auditoría y otros aspectos importantes como la descentralización de la auditoría, las funciones del Contador Público, las actividades incompatibles con la auditoría y la participación de profesionales de diversas disciplinas

**C. Principales Temas a Desarrollar**

El subsistema de auditoría externa es aplicable a las actividades financieras, administrativas y operativas de una institución; por lo tanto, es importante la presentación, análisis y discusión de los siguientes temas:

1. Auditoría externa y la administración financiera

2. Definición y clasificación de la auditoría
3. Organización nacional para el ejercicio del control posterior
4. Normas profesionales de auditoría
5. Técnicas y prácticas de auditoría
6. Planificación de la auditoría
  - i. Decisión y estándares de ejecución
  - ii: Revisión preliminar
  - iii. Evaluación de la estructura de control interno
7. Ejecución de la Auditoría (examen detallado de las áreas problema)
8. Comunicación de resultados
9. Sistema de información para el control y la auditoría
10. Otros criterios importantes de la auditoría externa
11. Desarrollo y exposición del caso de estudio relacionado con las actividades ejecutadas por la Institución Superior de Auditoría de la Nueva República

**D. Programación del Proceso de Enseñanza**

El desarrollo sistemático del estudio y el aprendizaje de los contenidos del subsistema de auditoría externa diseñados para ser aplicados en el examen de las actividades financieras, administrativas y operativas de las instituciones públicas, es detallado en el siguiente cuadro, con referencia a los temas descritos en el literal anterior.

TEMA	TIEMPO A UTILIZAR	AYUDAS DE INSTRUCCION	INSTRUCCIONES ADICIONALES
1	30'	1	Evaluación sorpresiva 1
2	30'	2	Trabajo de grupos No.1
3	30'	3	Trabajo de grupos No.2
4	120'	4	Trabajo de grupos No.3
5	60'	5	Evaluación aprendizaje 1
6	180'	6	Evaluación sorpresiva 2 Trabajo de grupos No.4 Evaluación aprendizaje 2
7	90'	7	Trabajo de grupos No.5 Evaluación aprendizaje 3
8	30'	8	Evaluación aprendizaje 4
9	30'	9	Trabajo de grupos No.6
10	60'	10	Evaluación aprendizaje 5
11	135'	-	Caso de estudio ISAREN
<b>TOTAL</b>	<b>785'</b>		<b>Equivalentes a 17 horas didácticas de 45 minutos</b>

**E. Técnicas de Instrucción a Utilizar**

Para desarrollar la unidad didáctica se ha previsto utilizar las siguientes técnicas de instrucción:

1. Lectura del material técnico que documenta el contenido total de la unidad didáctica;
2. Lectura de artículos técnicos relacionados con el tema;
3. Exposiciones magistrales del instructor sobre los elementos programados, utilizando en paralelo el siguiente material didáctico para la instrucción: Transparencias luminosas, rotafolio, pizarra y ejemplos prácticos de aplicación;
4. Evaluaciones del aprendizaje mediante encuestas verbales y escritas, con el propósito de fijar los conocimientos sobre los elementos fundamentales de la unidad didáctica;
5. Trabajos en grupo para solucionar los casos de estudio parciales sobre temas específicos, y un caso de estudio final que requiere la solución y exposición resumida de los resultados ante los participantes, para fijar los conocimientos conceptuales de la unidad didáctica; y,
6. Conducción de la exposición de resultados como un proceso simulado de la discusión que se presenta al decidir sobre la orientación de las actividades de la ISAREN, en sus niveles directivos.

**F. Evaluación del Aprendizaje**

Durante el desarrollo de la unidad didáctica se han programado una serie de evaluaciones sobre el cumplimiento de las obligaciones asignadas a los participantes, como son las siguientes:

1. Control de la lectura realizada a domicilio y en clase
2. Evaluación del aprendizaje obtenido luego de las sesiones de trabajo completadas
3. Desarrollo y aplicación práctica de la teoría en los casos parciales de estudio
4. Fijación del aprendizaje mediante la solución del caso de estudio trabajando en grupos
5. Simular la discusión en la ISAREN sobre las actividades planificadas para completar y fijar del aprendizaje, mediante la exposición verbal de la solución del caso de estudio por cada grupo

Además, se ha diseñado una encuesta para evaluar el aprendizaje global sobre el subsistema de auditoría externa, denominada evaluación parcial, a ser aplicada una vez concluida la unidad didáctica.

**G. Bibliografía y Fuentes de Consulta**

La bibliografía y las fuentes de consulta utilizadas para preparar el documento de estudio y planificar el proceso de enseñanza-aprendizaje se detallan a continuación:

INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PÚBLICOS AUTORIZADOS; "Declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS), No. 1" Traducción del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México 1989.

IPDEVI-ECUADOR; Revista Internacional de Auditoría Gubernamental, Recopilación No. 1; Quito - Ecuador, 1987.

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES, INTOSAI; Normas de Auditoría Gubernamental; junio de 1987.

ORGANIZACIÓN LATINOAMERICANA Y DEL CARIBE DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES, OLACEFS, (EX-ILACIF); Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional para el Sector Público; Bogotá - Colombia; Tercera edición 1981.

OLACEFS; Políticas Operativas y Técnicas; Quito Ecuador, 1977.

OLACEFS; Una Mejor Perspectiva de la Auditoría de Rendimiento, Auditoría Operacional; Bogotá Colombia, 1981.

CONTABILIDAD GENERAL DEL ESTADO DE ECUADOR; Política de Contabilidad Nos. 16 y 17. Registro Oficial No. 464 del 16 de noviembre de 1977, Quito - Ecuador.

CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA DE COSTA RICA; Manual de Procedimientos de Auditoría; San José - Costa Rica, 1986.

CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA DE COSTA RICA; Normas Técnicas de Auditoría; San José Costa Rica, 1982.

CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA DE EL PERU; Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control, Lima - Perú, 1971.

EDISON E. ESTRELLA; Equipos Multidisciplinarios, Especialización Profesional y Auditoría Operacional; Lima Perú, 1991.

FEDERACION INTERNACIONAL DE CONTADORES, IFAC; Guías Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados; México 1988.

PRICE WATERHOUSE; Serie de Guías sobre la Auditoría de Price Waterhouse; 1986.

PROYECTO PARA EL MEJORAMIENTO DE LA ADMINISTRACION FINANCIERA EN LATINOAMERICA Y EL CARIBE, LAC/RFMIP; Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera para América Latina, SIMAFAL, documento para discusión; abril de 1991.

INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS, Inc, COMITE INTERNACIONAL DE NORMAS Y RESPONSABILIDADES; Normas para el Ejercicio Profesional, Declaración de Responsabilidades y Código de Etica Profesional del Auditor Interno; Traducción del Instituto de Auditores Internos de España; Madrid - España 1988.

**EVALUACION SORPRESIVA-1**

**VERDADERO O FALSO:** En el paréntesis de la izquierda, coloque una V para las frases verdaderas o una F para las falsas:

1. ( ) El sistema de administración financiera es uno de los sujetos pasivos del subsistema de auditoría externa.
2. ( ) En la mayoría de los países latinoamericanos la administración financiera del Estado se ha desarrollado a tal nivel que no es necesario su mejoramiento.
3. ( ) La relación entre la administración financiera y la auditoría profesional ha sido permanente, debido a que ésta última históricamente se ha dedicado a evaluar el área financiera de las instituciones.
4. ( ) En términos generales la auditoría se clasifica en financiera y de rendimiento o integral.
5. ( ) Características fundamentales de la auditoría constituyen la independencia, objetividad, profesionalismo y el control previo de las transacciones.
6. ( ) Entre las definiciones de auditoría se manifiesta que es el examen objetivo, sistemático, profesional y multidisciplinario de las transacciones financieras, administrativas y técnicas de la entidad sujeta a examen.
7. ( ) Uno de los objetivos de la auditoría es evaluar el cumplimiento de las normas legales y reglamentarias vigentes para las operaciones revisadas.
8. ( ) El SIMAFAL constituye el Sistema Integrado Modelo de Auditoría para América Latina.
9. ( ) La auditoría gubernamental desde el punto de vista de quien la ejecuta se clasifica en auditoría interna, auditoría externa y auditoría independiente.
10. ( ) Considerando el objetivo de la auditoría, se clasifica en financiera, de rendimiento o integral y estudios especiales financieros y de rendimiento.

**CASO PARCIAL DE ESTUDIO 1 - CLAUD**

El caso de estudio sobre la clasificación de las actividades de auditoría tiene por objeto realizar una aplicación práctica de los conceptos teóricos estudiados a las condiciones específicas definidas adelante, y que serán discutidas y resueltas por los participantes y el instructor.

**1. Instrucciones a los participantes**

- a. Se conformarán grupos de tres participantes
- b. Cada grupo presentará su solución por escrito
- c. El tiempo disponible para completar el trabajo es de 15 minutos
- d. De manera selectiva se solicitará la presentación oral de la solución a los grupos

**2. Datos para desarrollar el caso sobre la clasificación de las actividades de auditoría**

La ISA es responsable de realizar el control posterior de los recursos del Estado, además de otras funciones de menor relevancia. Los funcionarios públicos, diputados y ciudadanos han solicitado los siguientes exámenes de auditoría, que deberá clasificarlos de acuerdo con su objetivo general y alcance:

- a. Auditoría integral a las adquisiciones realizadas por el Instituto pesquero nacional;
- b. Examen total a los gastos realizados para el funcionamiento del proyecto de irrigación de la zona norte;
- c. Estudio detallado de los viáticos pagados a los funcionarios que conforman el equipo negociador de la deuda pública externa;
- d. Verificar la veracidad de la información presentada en los estados financieros de la entidad ABC;
- e. Verificar la información contenida en los informes técnicos relacionados con el destino del crédito para fomentar la producción del país.

**3. Productos a obtener**

Cada grupo definirá el objetivo general de la auditoría a realizar y el alcance considerado, así como calificará el tipo de examen a realizar, auditoría financiera, auditoría de rendimiento o estudio especial con orientación financiera o de rendimiento. La solución debe presentarla identificando el tipo de examen, el objetivo general y el alcance definido, de manera secuencial.

**CASO PARCIAL DE ESTUDIO 2 - ORNAAUD**

El caso de estudio sobre la Organización Nacional para ejecutar las actividades de auditoría tiene por objeto realizar una aplicación práctica de los conceptos teóricos estudiados a las condiciones específicas definidas adelante, las mismas que serán discutidas y resueltas por los participantes y el instructor.

1. Instrucciones a los participantes
  - a. Se conformarán grupos de tres participantes;
  - b. Cada grupo presentará la solución por escrito;
  - c. El tiempo disponible para completar el trabajo es de 10 minutos; y,
  - d. De manera selectiva se solicitará la presentación oral de la solución a los grupos.
2. Datos para desarrollar el caso sobre la Organización Nacional para ejecutar las actividades de auditoría

La ISA es responsable de realizar el control posterior de los recursos del Estado, además de otras funciones asignadas por ley como la aprobación y el control de la ejecución presupuestaria, el registro y control de las fianzas o cauciones presentadas por los funcionarios públicos encargados de la custodia y manejo de bienes del Estado, el dictamen previo a la suscripción de contratos para la ejecución de obras por los cuales el Estado se obliga y el dictamen para la emisión de bonos y otros papeles fiduciarios que son parte de la deuda pública interna.

Solamente la ISA ha sido calificada por el Gobierno para la ejecución de la auditoría o control posterior de las actividades públicas. Cada cuatrimestre el titular de la ISA debe presentar un informe de los resultados de sus actividades al Presidente de la República y cada año lo hace la Congreso Nacional.

3. Productos a obtener

Cada grupo definirá el objetivo general del control posterior (auditoría) y la manera técnica de ejecutarlo.

Establecerá las principales funciones de la ISA y en nivel de dependencia en la estructura organizativa del Estado, para poder cumplir de manera eficaz con sus objetivos.

**EVALUACION SORPRESIVA 2-**

**VERDADERO O FALSO:** En el paréntesis de la izquierda coloque una V para la frases verdaderas o una F para las falsas:

1. ( ) La decisión y determinación de los estándares de ejecución de la auditoría es responsabilidad del auditor encargado de ejecutar el trabajo.
2. ( ) La evaluación de la estructura de control interno es parte de la planificación específica de un estudio de auditoría.
3. ( ) La revisión preliminar se realiza con el propósito de recopilar información actualizada importante para ejecutar la auditoría y definir las áreas en que se realizará la evaluación del control interno.
4. ( ) Los estándares mínimos para iniciar la auditoría son: el objetivo general y el alcance del examen, así como las instrucciones específicas para ejecutarlo, definidas por escrito por el nivel directivo de auditoría.
5. ( ) Las entrevistas importantes realizadas en la revisión preliminar se deben iniciar con el auditor interno y luego con los principales funcionarios, incluyendo al titular de la organización.
6. ( ) El informe de la revisión preliminar constituye un reporte gerencial para utilización y decisión de los niveles directivos de la unidad de auditoría, exclusivamente.
7. ( ) El programa para evaluar los principales elementos de la estructura de control interno es uno de los productos fundamentales de la revisión preliminar.
8. ( ) El estudio y evaluación de la estructura de control interno es un requerimiento obligatorio para todo estudio de auditoría a ser ejecutado.
9. ( ) Observar la ejecución de las operaciones es el enfoque práctico para evaluar los procedimientos de control interno aplicados en la institución examinada.
10. ( ) La calificación de los riesgos es parte fundamental de la evaluación del control interno y por consiguiente de la auditoría.

### CASO PARCIAL DE ESTUDIO 3 - NORAUD

El caso de estudio sobre las normas de auditoría tiene por objeto realizar una aplicación práctica de los conceptos teóricos estudiados a las condiciones específicas definidas a continuación, y que serán discutidas y resueltas por los participantes y el instructor.

#### 1. Instrucciones a los participantes

- a. Se conformarán grupos de cuatro participantes;
- b. Cada grupo presentará su solución por escrito;
- c. El tiempo disponible para completar el trabajo es de 20 minutos; y,
- d. De manera selectiva se solicitará la presentación oral de la solución a los grupos.

#### 2. Datos para desarrollar el caso sobre la clasificación de las actividades de auditoría

La ISA es responsable de realizar el control posterior de los recursos del Estado, además de otras funciones de menor relevancia. Las actividades de auditoría se han venido realizando a base de la experiencia de los funcionarios, quienes han definido una metodología de trabajo que plantea dos aspectos importantes: 1) la obtención de evidencia y 2) la preparación del informe con las observaciones determinadas.

En una reunión con el titular de la unidad de auditoría manifestó que no consideraba importante disponer de normas de auditoría ya que habían trabajado muy bien sin ellas durante los últimos años.

#### 3. Productos a obtener

Cada grupo presentará en resumen los criterios que utilizará para convencer al Director de Auditoría y al Titular de la ISA sobre la necesidad de las normas de auditoría para la ejecución de la auditoría profesional.

Además, presentará la estructura de las normas de auditoría que considere apropiada como criterios de calidad que permitan ejecutar la auditoría en general.

**CASO PARCIAL DE ESTUDIO 4 - PLAAUD**

El caso de estudio sobre la planificación de las actividades de auditoría tiene por objeto realizar una aplicación práctica de los conceptos teóricos estudiados a las condiciones específicas definidas adelante, y que serán discutidas y resueltas por los participantes y el instructor.

1. Instrucciones a los participantes
  - a. Se conformarán grupos de tres participantes;
  - b. Cada grupo presentará su solución por escrito;
  - c. El tiempo disponible para completar el trabajo es de 15 minutos; y,
  - d. De manera selectiva se solicitará la presentación oral de la solución a los grupos.
2. Datos para desarrollar el caso sobre la clasificación de las actividades de auditoría

La ISA es responsable de realizar el control posterior de los recursos del Estado, además de otras funciones de menor relevancia. Entre los estudios previstos en el plan anual de trabajo se incluye el siguiente:

- o Verificar la información contenida en los informes técnicos relacionados con el destino del crédito para fomentar la producción del país.

La unidad ejecutora principal es el Banco Central, que ha establecido cupos de operación a la banca privada y del Estado para el manejo de las operaciones directas con los usuarios.

El estudio financiero a realizar tiene como objetivo verificar la veracidad de la información suministrada por el Banco Central y determinar el cumplimiento de las regulaciones establecidas para la utilización de esta línea de crédito. El alcance del estudio comprende el período de julio a diciembre de 1991.

3. Productos a obtener

Procedimientos a aplicar para la Revisión Preliminar y áreas en las cuales se aplicará la evaluación de la estructura de control interno. No prepare el programa para evaluar el control interno.







### CASO PARCIAL DE ESTUDIO 5 - CORAUD

El caso de estudio sobre la comunicación de resultados de auditoría tiene por objeto realizar una aplicación práctica de los conceptos teóricos estudiados a las condiciones específicas definidas adelante, y que serán discutidas y resueltas por los participantes y el instructor.

#### 1. Instrucciones a los participantes

- a. Se conformarán grupos de dos participantes;
- b. Cada grupo presentará su solución por escrito;
- c. El tiempo disponible para completar el trabajo es de 10 minutos; y,
- d. De manera selectiva se solicitará la presentación oral de la solución a los grupos.

#### 2. Datos para desarrollar el caso sobre la clasificación de las actividades de auditoría

La ISA es responsable de realizar el control posterior de los recursos del Estado. El examen realizado es parte del plan de auditoría y se lo denominó:

- o Auditoría integral a las adquisiciones realizadas por el Instituto Pesquero Nacional;

El equipo de auditores dispone de la estructura del informe y los papeles de trabajo que incluyen las principales conclusiones de la auditoría; sin embargo, aún no han redactado el borrador del informe, pero están en ese proceso. El Supervisor de Auditoría les ha solicitado programen la ejecución de la fase final del trabajo.

#### 3. Productos a obtener

Programa para completar la auditoría, mediante la comunicación de resultados a la administración del Instituto Pesquero Nacional.

Preparar la invitación para discutir el informe de auditoría, defina el título que utilizará para identificar el informe de la auditoría integral.

---

## **SUBSISTEMA DE AUDITORIA EXTERNA**

### **SUMARIO**

1. Administración Financiera y Auditoría Externa
2. Definición y Clasificación de la Auditoría
3. Organización Nacional para el Control Posterior
4. Normas Profesionales de Auditoría
5. Técnicas y Prácticas de Auditoría
6. Planificación de la Auditoría
7. Ejecución de la Auditoría
8. Comunicación de Resultados
9. Sistema de Información para el Control y la Auditoría
10. Otros Criterios Importantes
11. Caso de Estudio ISAREN

---

## 1. ADMINISTRACION FINANCIERA Y AUDITORIA EXTERNA

- A. Antecedentes
- B. Orientación de los estudios de auditoría
- C. Materia prima para ejecutar la auditoría
- D. Mejora en la administración financiera, coadyuva en la eficiencia de las actividades de auditoría
- E. Una administración financiera eficiente, constituye uno de los principales puntos de control de los recursos y del cumplimiento de las metas y objetivos institucionales
- F. Relación permanente entre la administración financiera y la auditoria, independientemente del enfoque del trabajo.

---

## **2. DEFINICIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LA AUDITORIA**

"El objetivo de un examen ordinario de los estados financieros por parte de un auditor independiente, es la expresión de una opinión sobre la razonabilidad con la que presenten la situación financiera, resultados de las operaciones y cambios en la situación financiera de conformidad con los PCGA."

---

## **ASPECTOS COMUNES DE LAS DEFINICIONES**

- A. Examen, estudio o evaluación
- B. Objetivo, sistemático y profesional
- C. Dirigido a las actividades financieras o administrativas
- D. Aplicado posteriormente
- E. Propósito de verificar y evaluar las actividades
- F. Elaborar un informe con los resultados
- G. Verificar la aplicación de las recomendaciones

## 2. DEFINICIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LA AUDITORIA

### CLASIFICACION DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

#### INTERNA:

- A. Financiera
- B. De Rendimiento o Integral
- C. Estudios Especiales:
  - i Enfoque financiero
  - ii Enfoque de rendimiento
  - iii Verificar denuncias

#### INDEPENDIENTE (externa):

- A. Financiera
- B. De Rendimiento o Integral
- C. Estudios especiales:
  - i. Enfoque financiero
  - ii. Enfoque de rendimiento
  - iii. Verificar denuncias

### **3. ORGANIZACIÓN NACIONAL PARA EL CONTROL POSTERIOR**

#### **AUDITORIA EXTERNA**

- Institución superior de auditoría, ISA
- Firmas privadas de auditores independientes

#### **CONTROL INTERNO**

- Unidades de auditoría interna

EN LAS NÖRMAS DE AUDITORIA DE LA INTOSAI, AL REFERIRSE A LA INDEPENDENCIA DE LAS ISA's, SE MANIFIESTA

" El poder legislativo es uno de los principales usuarios de los servicios de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. La ÉFS deriva sus atribuciones de la constitución o de la legislatura, y una característica frecuente de su función es informar al poder legislativo..."

---

### **3. ORGANIZACIÓN NACIONAL PARA EL CONTROL POSTERIOR**

#### **LA ISA COMO ORGANISMO RECTOR DEL LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

- A. No debe dar la impresión de laborar para servir a intereses políticos particulares
- B. Disponer de libertad para la planificación del trabajo
- C. Informes de acuerdo con requisitos mínimos
- D. Facultades normativas sobre auditoría
- E. Funciones de control de calidad
- F. Coordinación técnica
- G. Entrenamiento y especialización en servicio

## **FUNCIONES PRINCIPALES DE LA ISA**

- A. Dictar y actualizar la normativa técnica
- B. Coordinar las actividades mediante la planificación a corto, mediano y largo plazo
- C. Efectuar auditorías
- D. Diseñar y proveer de capacitación y entrenamiento
- E. Proporcionar asesoría técnica

### **3. ORGANIZACIÓN NACIONAL PARA EL CONTROL POSTERIOR**

#### **SISTEMA DE AUDITORIA INTERNA**

##### **POTENCIA DE ENTRADA:**

- Apoyo
  - Liderazgo
    - Perspectiva

##### **PROCEDIMIENTO:**

- Determinación del mandato
- Planificación
- Determinando y Usando los Recursos Profesionales
- Comunicación

##### **PRODUCCIÓN DE SALIDA:**

- Garantías
  - Información
    - Cambio

---

#### **4. NORMAS PROFESIONALES DE AUDITORIA**

- Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
- Asociación Interamericana de Contabilidad

#### **ORGANISMOS PROFESIONALES**

- Federación Internacional de Contadores
- Instituto de Auditores Internos
- Contraloría General de los Estados Unidos
- Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades •  
Fiscalizadoras Superiores
- Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras  
Superiores
- Instituciones Superiores de Auditoria de Cada País

---

#### **4. NORMAS PROFESIONALES DE AUDITORIA**

Esquema de Referencia para las Normas de Auditoría de General Aceptación en el Sector Público

##### **NORMAS GENERALES:**

1. Objetivo de la auditoría
2. Alcance de la auditoría
3. Capacidad profesional
4. Independencia
5. Cuidado profesional
6. Control de calidad

##### **NORMAS PARA EL TRABAJO DE CAMPO:**

7. Planificación de la auditoría
8. Evaluación del control interno
9. Verificación del cumplimiento de las recomendaciones
10. Disposiciones legales y reglamentarias
11. Evidencia suficiente y competente
12. Supervisión técnica de la auditoría

##### **NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE INFORMES**

13. Oportunidad del informe
14. Contenido del informe de auditoría
15. Distribución del informe de auditoría

## 5. TÉCNICAS Y PRACTICAS DE AUDITORIA

### TÉCNICAS:

Son herramientas prácticas de investigación, verificación y comprobación que utiliza el auditor para obtener la evidencia que fundamente de manera adecuada la auditoría realizada y los resultados obtenidos en la misma.

VERBALES:      • Indagación  
                     • Encuesta

OCULARES:     • Observación  
                     • Comparación  
                     • Revisión selectiva  
                     • Rastreo

DOCUMENTALES: • Cálculo  
                     • Comprobación

FÍSICAS:        • Inspección

ESCRITAS:      • Análisis  
                     • Tabulación  
                     • Confirmación  
                     • Conciliación

## **5. TÉCNICAS Y PRACTICAS DE AUDITORIA**

### **PRACTICAS:**

Se emplean como elementos auxiliares al aplicar las técnicas de auditoría, al momento de identificar las condiciones existentes en las actividades, transacciones y operaciones; al establecer las muestras de las operaciones a verificar; y al preparar los resúmenes del trabajo.

- PRUEBAS SELECTIVAS A JUICIO DEL AUDITOR
- MUESTREO ESTADÍSTICO
- SÍNTOMAS
- INTUICIÓN
- DESCONFIANZA (sospecha), y,
- SÍNTESIS (resúmenes)

## **6. PROCESO DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

La siguiente metodología ha sido definida para ejecutar las auditorías financiera y de rendimiento y los estudios especiales con enfoque financiero y de rendimiento; ya sea por exámenes programados o por solicitudes debidamente calificadas.

---

## **METODOLOGÍA PARA REALIZAR LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

- I. PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORIA
  - A. Decisión y Estándares de Ejecución (DEE)
  - B. Revisión Preliminar (RP)
  - C. Estudio y Evaluación de la Estructura de Control Interno
  
- II. EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA  
(examen detallado de áreas problemáticas)
  
- III. COMUNICACIÓN DE RESULTADOS

## **6. PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORIA**

### **DECISIÓN Y ESTANDARES DE EJECUCIÓN (DEE):**

- Responsabilidad del nivel directivo de la unidad de auditoría
- Parte del plan anual de auditoría, que contiene:
  - Objetivo general
  - Alcance del trabajo
  - Instrucciones especiales
- Es evidente a través de la carta de designación del trabajo y el oficio de presentación del equipo al titular de la entidad

### **REVISIÓN PRELIMINAR:**

- Responsabilidad del equipo de auditores, específicamente del encargado y del supervisor
- Utilización de programas uniformes que sistematizan la obtención de la información importante

## 6. PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORIA

- Entrevistas con la administración de la entidad, iniciando con el auditor interno y luego con los ejecutivos y continuando con los operativos y de apoyo
- Conocimiento y comprensión de las actividades sustantivas de la institución, como:
  - Principales actividades
  - Políticas y prácticas financieras
  - Circunstancias económicas existentes
  - Estructura operativa
  - Importancia de los departamentos de administración y finanzas
  - Funcionamiento de la unidad de auditoría interna.
- Documentación o papeles de trabajo de la RP.
- Resultados de la RP:
  - Reporte para la Jefatura de auditoría
  - Papeles de trabajo
- Programas para evaluar la estructura de control interno

## 6. PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORIA

### AVALUACIÓN DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO

Dirección de los esfuerzos de auditoría a las áreas importantes que necesitan mejorar los métodos y procedimientos de trabajo.

- Enfoque de la evaluación, identificando la forma en que se realizan las operaciones en la realidad
- Elementos para evaluar la estructura de control interno:
  - Ambiente de control
  - Sistema de registro e información
  - Procedimientos de control

La mayoría de las instituciones desarrollan operaciones que por su magnitud, complejidad y usuarios hacen impracticable la evaluación de todas las actividades importantes en un sólo estudio, a menos que se programe sobre la base de varios períodos.

---

## **6. PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORIA**

### **AMBIENTE DE CONTROL**

El ambiente de control existente en la entidad examinada refleja la filosofía, actitud y compromiso de los directivos para establecer una atmósfera positiva al implantar procedimientos de control y al ejecutar las operaciones.

### **ASPECTOS A CONSIDERAR EN LA EVALUACIÓN DEL AMBIENTE DE CONTROL:**

- Enfoque del nivel directivo hacia los controles
- Organización del nivel superior de la entidad
- Marco para el Control Directivo
- Oportunidades de servicio
- Determinar las unidades operativas
- Riesgos inherentes y el ambiente de control
- Rotación del énfasis de la auditoría
- Expectativas sobre informes especiales
- Planificación para las unidades operativas

## **6. PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORIA**

### **SISTEMA DE REGISTRO E INFORMACIÓN**

Un sistema de registro apropiado permite la preparación de informes administrativos, financieros y operativos respecto de los volúmenes de producción y sus costos, el nivel de rendimiento del personal y su relación con los objetivos institucionales, entre otros.

Un sistema de registro e información incluye las actividades desarrolladas por las unidades de contabilidad, presupuesto, producción, planificación, estadística y otras funciones administrativas

## **ASPECTOS A CONSIDERAR EN LA EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE REGISTRO E INFORMACIÓN**

- Políticas contables
- Conocimiento del sistema contable
- Sistemas de información computadorizados
- Sistema de información integral de la entidad, que incluya las actividades financieras, administrativas y operativas

---

## **6. PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORIA**

### **PROCEDIMIENTOS DE CONTROL**

Está constituido por los procedimientos y políticas adicionales a los definidos para el ambiente de control y el sistema de registro e información.

Los procedimientos de control pueden estar integrados a componentes específicos del ambiente de control y del sistema de registro e información y se relacionan con:

- Autorización de operaciones
- Segregación de funciones
- Diseño y uso de documentos, registros e informes
- Dispositivos de seguridad respecto al acceso a bienes, registros, informes, archivos y programas de cómputo.
- Arqueos independientes del desempeño.

## **6. PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORIA**

### **DETERMINACIÓN DE LOS COMPONENTES A SER EVALUADOS**

Los componentes importantes son producto de las actividades operativas, administrativas y financieras desarrolladas por una entidad pública.

Un componente a ser estudiado estará constituido por uno de los siguientes conceptos:

- Grupo de operaciones en que participan diferentes unidades administrativas (ingresos por recaudación de impuestos, adquisiciones o producción de bienes o servicios)
- Una operación o evento importante
- Un elemento de los estados financieros
- Un rubro o cuenta de los estados financieros
- Una unidad administrativa o un programa presupuestario

---

## **6. PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORIA**

### **EL RIESGO EN LA AUDITORIA**

Es la posibilidad de que la información sujeta a verificación contenga uno o varios errores o irregularidades significativos no detectados, una vez que los procedimientos de auditoría se hayan aplicado y la auditoría haya sido completada.

### **RIESGO INHERENTE**

Es la susceptibilidad de los estados financieros a errores o irregularidades significativas antes de considerar la efectividad de los sistemas de control.

### **RIESGO DE CONTROL**

Es el riesgo de que los sistemas de control, incluyendo la auditoría interna no puedan evitar o detectar errores o irregularidades significativas en forma oportuna.

---

## **6. PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORIA**

### **RIESGO DE DETECCIÓN**

Es el riesgo de que el auditor no llegue a detectar una declaración incorrecta importante que existe en una afirmación de la administración.

### **RIESGO DE MUESTREO**

Constituye uno de los aspectos del riesgo de detección. Es el riesgo de que una muestra seleccionada y examinada a fin de obtener conclusiones sobre el universo del cual se extrae, no sea una muestra representativa. Como resultado se podría obtener una conclusión incorrecta sobre el universo.

### **ENFOQUE DE LA AUDITORIA**

Un enfoque eficiente y efectivo requiere la selección de procedimientos que proporcionen un nivel adecuado de satisfacción de auditoría, con la menor inversión posible de recursos

---

## **6. PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORIA**

### **HOJA MATRIZ PARA CALIFICAR LOS RIESGOS**

La preparación de la hoja matriz para calificar los riesgos inherentes, de control y de detección de los componentes importantes de una auditoría, constituye un paso obligatorio de la metodología para realizar el trabajo al concluir la evaluación de la estructura del control interno.

### **HOJA MATRIZ POR COMPONENTE**

#### **INFORMACIÓN VERTICAL:**

- Planificación de actividades
- Organización utilizada
- Sistema de registro e información
- Procedimientos de control diseñados y aplicados
- Administración de recursos humanos
- Manejo de los recursos materiales
- Utilización de los recursos financieros
- Disponibilidad de recursos tecnológicos

## **6. PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORIA**

### **INFORMACIÓN HORIZONTAL:**

- Identificación clara del componente, sea una actividad, unidad, proyecto, programa o segmento de los estados financieros
- Calificación del riesgo inherente, de control y de detección
- Resumen del enfoque de auditoría a seguir
- Detalle esquemático de las instrucciones de auditoría para la programación detallada de la siguiente fase.

Para cada uno de los componente importantes de la auditoría debe prepararse una hoja matriz de calificación del riesgo, la misma que debe ser suscrita por el encargado de la auditoría y por el supervisor asignado al trabajo.

La hoja matriz constituye el fundamento para la planificación detallada de la auditoría y para elaborar el informe sobre la evaluación de la estructura de control interno.

## **6. PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORIA**

### **RESULTADOS OBTENIDOS DE LA EVALUACIÓN DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO**

#### **PARA USO INTERNO DE LA AUDITORIA:**

- Planificación detallada
  - Objetivo general
  - Objetivos específicos
  - Alcance programado
  - Limitaciones existentes
  - Recursos necesarios
  - Instrucciones especiales
  
- Programas específicos de auditoría para cada componente
  - Objetivos específicos
  - Muestra a examinar
  - Procedimientos a aplicar
  - Fuentes de información
  
- Papeles de trabajo que respaldan las actividades

**PARA LA ENTIDAD AUDITADA:**

- Informe sobre la estructura de control interno:
  - Resultados alcanzados
  - Emitido formal y oportunamente
  - Suscrito por el Jefe de la unidad de auditoría.

## **7. EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA**

En la fase de ejecución se espera que la aplicación de los procedimientos proporcione la evidencia suficiente para evaluar cada componente, verificar las afirmaciones contenidas en los informes preparados por la entidad y comprobar los asuntos que son objeto de la auditoría. Las decisiones de planificación se basan en:

- Conocimiento de las actividades de la entidad
- Evaluación de los riesgos inherentes y de control
- Evaluación de los elementos y operaciones significativos
- Expectativas sobre la naturaleza y calidad de la evidencia a obtener.

Una vez aplicados los programas a cada componente se obtiene la evidencia primaria y se cuenta con la información adicional para reconsiderar las evaluaciones y decisiones tomadas durante la planificación

## **CARACTERÍSTICAS Y CONTENIDO DE LOS HALLAZGOS DE AUDITORIA**

Los hallazgos de auditoría constituyen la materia prima que permite presentar los resultados de auditoría de manera ordenada, analítica, completa y positiva para promover mejoras en las actividades examinadas.

### **REQUISITOS DEL HALLAZGO**

- DEBE SER IMPORTANTE
- DEBE SER OBJETIVO
- DEBE SER CONVINCENTE

La cantidad de labor necesaria para desarrollar y respaldar un hallazgo de auditoría depende de la circunstancias existentes y del juicio profesional del auditor.

## 7. EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA

### CARACTERÍSTICAS Y CONTENIDO DE LOS HALLAZGOS DE AUDITORIA

### PASOS PARA DESARROLLAR LOS HALLAZGOS DE AUDITORIA

- Identificación de la Condición o Asuntos Deficientes, Defectuosos, etc.,...
- Identificación de las líneas de autoridad y responsabilidad respecto a las operaciones identificadas.
- Verificación de las Causas de la Deficiencia
- Determinar Si la Deficiencia es un Caso Aislado o una Condición Difundida
- Identificación y Solución de Asunto Legales
- Determinar los Efectos o Importancia de la Deficiencia
- Obtener Comentarios de Personas u Organismos Directamente Interesados que Puedan Estar Afectados.
- Determinar las Conclusiones
- Determinar las Posibles Acciones Correctivas para Mejoras

## 7. EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA

### CARACTERÍSTICAS Y CONTENIDO

#### ATRIBUTOS DEL HALLAZGO

---

CONDICIÓN: "Lo que es"

Situación (es) actual(es) encontrada (s)

---

CRITERIO: "Lo que debe ser"

Unidad(es) de medida, norma(s) o parámetro(s) aplicable(s).

---

EFECTO: "Diferencia entre lo que es y lo que debe ser"

Importancia relativa del hallazgo o aspecto deficiente.

(expresado de ser posible en términos monetarios).

---

CAUSA: " Porque sucedió"

Razón(es) por la(s) que se presenta la desviación"

---

## **7. EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA**

### **EVALUACIÓN DE LOS HALLAZGOS DERIVADOS DE LA AUDITORIA**

Una vez aplicados los procedimientos de auditoría, la evidencia debe ser evaluada respecto de la suficiencia, competencia y confiabilidad, así como de la naturaleza e importancia de las observaciones o excepciones identificadas.

---

## **OBSERVACIONES DE AUDITORIA**

Cuando surgen evidencias que contradicen las afirmaciones contenidas en los informes de gestión y financieros o crean dudas sobre la eficiencia y efectividad con que se utilizan los recursos de la entidad; el auditor se encuentra ante una observación o excepción de auditoría, las cuales están relacionadas con:

- Errores
- Irregularidades
- Acciones cuestionables o ilegales.

## **7. EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA EVALUACIÓN DE LOS HALLAZGOS**

### **ERRORES:**

Errores no intencionales u omisiones al realizar un control, errores matemáticos o administrativos en los registros contables, errores en la aplicación de los principios contables, y malentendidos o interpretaciones erróneas de hechos que existían en el momento en que fueron preparados los informes financieros.

### **IRREGULARIDADES**

Distorsiones intencionales de los estados financieros, tales como errores deliberados en las afirmaciones de la gerencia o la malversación de activos.

### **ACCIONES ILEGALES**

Actos que aparentemente violan leyes o reglamentos, inclusive contribuciones políticas ilegales, colusión, y soborno y otros pagos dudosos.

Las definiciones deben ampliarse a las actividades operativas y administrativas de las entidades por el enfoque integral de la auditoría.

---

## **7. EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA EVALUACIÓN DE LOS HALLAZGOS CAUSAS QUE ORIGINAN OBSERVACIONES**

La causa fundamental de una observación está encubierta y su descubrimiento requiere de persistencia e ingenio.

La respuesta a las siguientes preguntas son útiles para identificar las causas que originaron las observaciones:

- ¿La observación se originó dentro o fuera de la entidad?
- ¿Qué controles han sido diseñados para evitarla?
- ¿Es resultado de un error humano o del PED?
- ¿Quién es el responsable de aplicar los controles?
- ¿El diseño del sistema de control es poco efectivo?
- ¿El personal fue instruido y supervisado debidamente?
- ¿Se generó en el sistema contable u otro sistema de información?
- ¿Es el resultado de errores en los datos comunes para muchas operaciones o una específica?
- ¿Es el resultado del inadecuado proceso de información correcta o del uso de información incorrecta?

## **7. EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA EVALUACIÓN DE LOS HALLAZGOS IMPLICACIONES DE LAS OBSERVACIONES EN LA EVIDENCIA**

### **TIPOS DE OBSERVACIONES:**

- Desvío en la aplicación de un control interno clave.
- Error monetario en una operación examinada como parte de un procedimiento de cumplimiento.

Los controles clave aplicados en forma manual no siempre funcionan en forma efectiva, por lo que al planificar la auditoría se considera un porcentaje de desvío en su aplicación.

### **LA EVIDENCIA OBJETIVA DISPONIBLE**

Esta constituida por el porcentaje de desvío encontrado y se debe considerar como el porcentaje de desvío probable del universo que se trate.

Cuando el porcentaje de desvío es mayor al esperado, debe considerarse:

- Modificar el plan de auditoría
- Ampliar los procedimientos.

---

## **7. EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA IMPLICACIONES DE LAS OBSERVACIONES EN LA EVIDENCIA SUSTANTIVA**

Para cada observación relacionada con la evidencia sustantiva debe determinarse su magnitud y los componentes afectados, a fin de identificar si provocan errores significativos en los informes de gestión y financieros.

Los errores monetarios ubicados por auditoría son los **ERRORES CONOCIDOS**. La estimación del error, incluyendo el error conocido, constituye el **ERROR PROBABLE**.

Los **ERRORES CONOCIDOS** y los **ERRORES ESTIMADOS ADICIONALES**, constituyen el **ERROR PROBABLE**, que deben registrarse en el resumen de errores no corregidos o ajustados.

Todos los errores significativos deben ser informados a la dirección superior de la entidad auditada.

## **7. EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA**

### **INCERTIDUMBRES Y ESTIMACIONES**

El riesgo de que los informes de gestión y financieros estén significativamente distorsionados, es mayor en el caso de operaciones, actividades, cuentas y tipos de transacciones que aplican estimaciones, criterios técnicos y especializados.

Las estimaciones y los criterios técnicos y especializados no son susceptibles de mediciones precisas o exactas, por lo que la estimación presentada por la entidad se considera razonable, a pesar de que exista una diferencia adecuada entre la mejor estimación y la utilizada por la entidad.

Si la estimación de la entidad es considerada como no razonable, deberá ser tratada como un ERROR PROBABLE y se la adicionará a los ya identificados.

## 7. EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA

### EVALUACION DE LOS HALLAZGOS POR COMPONENTES

#### EVIDENCIA DE AUDITORIA ACUMULADA

- Han sido tratados todos los riesgos inherentes?
- Es suficiente, competente y confiable?
- Proporciona una visión coherente de la validez de las operaciones importantes?
- Permite llegar a la conclusión de que no hay otros riesgos significativos?
- Permite reducir el RIESGO DE ERROR a un nivel adecuadamente bajo?

#### EL ERROR ACUMULADO:

Los errores acumulados se utilizan para estimar el ERROR PROBABLE de un componente.

Los errores positivos y los negativos deben ser tratados por separado, identificándolos como un error significativo independiente.

## **7. EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA**

### **EVALUACION DE LOS HALLAZGOS PARA LA AUDITORIA**

Las conclusiones globales de la auditoría se basan en el trabajo detallado de cada componente y consisten en:

- Reevaluar la efectividad del plan de auditoría, sobre todo lo relativo al RIESGO.
- Determinar inconsistencias en la evidencia y las conclusiones de auditoría a nivel de los componentes.
- Comparar los ERRORES ACUMULADOS con los criterios de importancia definidos
- Formarse una conclusión global sobre los resultados de la auditoría y su consideración para el informe de auditoría

### **LOS ERRORES ACUMULADOS Y SU SIGNIFICATIVIDAD:**

- Efecto sobre los resultados de operación
- Efecto sobre la situación financiera
- Efecto sobre los componentes individuales
- Efecto sobre las obligaciones contractuales

## **7. EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA**

### **CONCLUSIONES DE AUDITORIA**

Las conclusiones de auditoría resumen los resultados del trabajo y establecen si los objetivos de la auditoría han sido alcanzados.

#### **RESPONSABILIDAD:**

Todos los miembros del equipo de auditoría son responsables, de acuerdo a los componentes examinados.

#### **DOCUMENTACIÓN:**

Mediante la expresión escrita de una opinión, evidenciada por la firma de los miembros del equipo

---

## **CONCLUSIONES SOBRE LOS COMPONENTES INDIVIDUALES**

Si el error es aceptable, se llega a la conclusión de que se alcanzó el objetivo de la auditoría del componente, de lo contrario es necesario:

- La corrección de la información presentada por la entidad
- Ampliar el trabajo para obtener una mejor estimación del ERROR PROBABLE.

## **7. EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA CONCLUSIONES SOBRE LOS COMPONENTES INDIVIDUALES**

Las conclusiones deben documentarse considerando lo siguiente:

### **EJECUCIÓN SATISFACTORIA DE LA PLANIFICACIÓN:**

Cumplimiento de la planificación detallada y de la programación específica de cada componente.

### **RESUMEN DE LAS OBSERVACIONES DETERMINADAS Y LAS ACCIONES TOMADAS:**

Se relaciona con la importancia e implicaciones de las observaciones identificadas y la satisfacción respecto a las acciones tomadas.

### **OPINIÓN EXPRESADA SOBRE:**

- El objetivo de auditoría del componente
- Uniformidad en la aplicación de las normas
- Cumplimiento de las normas legales y técnicas
- Confianza en los controles clave
- Ejecución satisfactoria del programa específico
- Las objeciones, especialmente sobre informes erróneos y el alcance del estudio

## **7. EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA CONCLUSIONES SOBRE LA AUDITORIA EN SU CONJUNTO**

Se basan en la evaluación de:

- Las observaciones derivadas de los procedimientos de auditoría
- Los hallazgos de cada componente
- Los hallazgos de la auditoría

La supervisión técnica de la auditoría verificará que las conclusiones estén documentadas por escrito, validando si:

- El trabajo programado ha sido completado
- El alcance de la auditoría ha sido evaluado y cumplido
- Las conclusiones extraídas de los componentes son coherentes y apropiadas para obtener una conclusión global
- Los informes presentan razonablemente los resultados de operación y la posición financiera
- Los informes financieros reflejan claramente los efectos de hechos significativos posteriores
- Los informes financieros y de gestión cumplen con los requerimientos legales y otros

## **7. EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA**

### **DOCUMENTAR LA EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA**

La calidad de los P/T es fundamental, debiendo evitarse al máximo su cantidad o volumen.

## **ORGANIZACIÓN DE LOS P/T**

### **ADMINISTRACION DEL ESTUDIO:**

Incluye los documentos preparados para organizar, manejar y controlar al equipo de auditores.

### **PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORIA:**

Estructurados de acuerdo con el contenido de los programas de auditoría:

- Documentación de la RP
- Documentación de la EECI

### **EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA:**

Dividido en varios segmentos, relacionados con los componentes definidos en los programas específicos de auditoría.

## **8. COMUNICACIÓN DE RESULTADOS**

La comunicación de resultados es permanente y esta presente en todas las fases del proceso de ejecución de la auditoría.

*UN AUDITOR EXCELENTE ES AQUEL QUE LLEGUE A LA POSICIÓN DE PODER INFORMAR QUE SI SE ESTÁN TOMANDO LAS ACCIONES CORRECTIVAS NECESARIAS.*

La comunicación de resultados principia con el contacto inicial que realiza el equipo de auditoría con la administración de la entidad, pasa por varios procesos y culmina con la entrega oficial del informe final de auditoría.

## **8. COMUNICACIÓN DE RESULTADOS INFORME INTEGRAL DE AUDITORIA**

- **CARÁTULA**
  - Título de la auditoría
  - Período examinado
  - Código de identificación
  
- **CARTA DE PRESENTACIÓN O DICTAMEN**
  
- **INFORMES DE GESTIÓN O ESTADOS FINANCIEROS**
  
- **INDICE DEL CONTENIDO Y LISTA DE SIGLAS Y ABREVIATURAS**

### **CAPITULO DE INTRODUCCIÓN:**

- **Referente a la Auditoría:**
  - Objetivo general
  - Objetivos específicos
  - Alcance y naturaleza
  
- **Referente a la entidad:**
  - Base legal y misión básica
  - Niveles administrativos
  - Financiamiento

## RESULTADOS DEL ESTUDIO:

- Primer componente
  - Primer hallazgo
  - Segundo hallazgo
  - Hasta el hallazgo final
- Segundo componente
  - Primer hallazgo
  - Hasta el hallazgo final
- Hasta el último componente
  - Primer hallazgo
  - Hasta el último hallazgo

## **8. COMUNICACIÓN DE RESULTADOS**

### **INFORME INTEGRAL DE AUDITORIA**

(continua)

#### **CONCLUSIONES:**

- Sobre el primer componente
- Sobre el segundo componente
- Sobre el último componente

#### **RECOMENDACIONES:**

- Al organismo colegiado
- Al titular de la entidad
- A los directores generales y otros niveles de jefatura

#### **ANEXOS:**

- Informes extensos sobre las áreas de hallazgos
- Opiniones de la administración
- Informes de los auditores técnicos, cuando son extensos
- Descripción de las actividades sustantivas importantes
- Informes de gestión de la entidad sobre las operaciones y aspectos administrativos

---

## **8. COMUNICACIÓN DE RESULTADOS**

### **CRITERIOS PARA ORDENAR LA PRESENTACIÓN DE RESULTADOS**

- Importancia de los resultados obtenidos en el componente desarrollado.
- Partir de los componentes generales para llegar a los específicos.
- Siguiendo el proceso de ejecución de las operaciones estudiadas.
- Utilizando las principales actividades sustantivas y adjetivas de la entidad.
- Combinando los criterios expuestos.

---

## **8. COMUNICACIÓN DE RESULTADOS REQUISITOS PARA LA REDACCIÓN DEL INFORME DE AUDITORIA**

### **IMPORTANCIA DEL CONTENIDO**

Los hallazgos deben ser lo suficientemente significativos para merecer la atención de los niveles directivos de la entidad y de la jefatura de la ISA.

### **CLARIDAD Y SIMPLICIDAD**

Utilizar lenguaje sencillo, no debe presuponerse que los usuarios tendrán conocimientos para interpretar asuntos técnicos

### **RESPALDO ADECUADO**

Evidencia suficiente para sustentar las observaciones incluidas en el informe

### **RAZONABILIDAD**

Presentar los hechos de manera equitativa, convincente y en una perspectiva adecuada

### **UTILIDAD Y OPORTUNIDAD**

Se estructuran en función de las necesidades de los usuarios y se presentan oportunamente

## **8. COMUNICACIÓN DE RESULTADOS**

### **REQUISITOS PARA LA REDACCIÓN DEL INFORME DE AUDITORIA (continúa)**

#### **OBJETIVIDAD**

Describir de manera concreta los hechos y atributos de los hallazgos desarrollados

#### **TONO CONSTRUCTIVO**

El informe debe redactarse en forma positiva, clara y directa

#### **PRECISIÓN**

Incluir la información suficiente sobre las conclusiones determinadas para asegurar la adecuada comprensión de los funcionarios de la entidad

#### **CONCISIÓN**

Evitar el exceso de detalles y realzar el verdadero mensaje relacionado con los objetivos de la auditoría.

## **8. COMUNICACIÓN DE RESULTADOS**

### **PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LA AUDITORIA**

La participación directa del nivel jerárquico superior de la entidad auditada es fundamental para motivar la aplicación de las recomendaciones.

### **PROGRAMAR LA COMUNICACIÓN DE RESULTADOS**

- Organizar una reunión con la participación de los principales funcionarios de la entidad.

### **RESULTADOS DE LA PRESENTACIÓN DEL INFORME**

- Genera la presentación de comentarios, opiniones y, en casos, documentos adicionales; que permiten la revisión y actualización final del informe
- El supervisor de auditoría es responsable de la revisión final del informe, una vez incluidos los ajustes ubicados al realizar la reunión para exponer los resultados de la auditoría.

---

## **8. COMUNICACIÓN DE RESULTADOS**

### **RESPONSABILIDADES DE SEGUIMIENTO**

#### **ADMINISTRACION DE LA ENTIDAD AUDITADA**

Principal responsable de tomar las acciones correctivas, como producto de la aplicación de las recomendaciones de auditoría

Responsabilidad relacionada de manera directa con los niveles de autoridad de los funcionarios encargados de las actividades gerenciales, operativas y de apoyo

#### **UNIDAD DE AUDITORIA INTERNA**

Da seguimiento a la aplicación de las recomendaciones de auditoría interna y externa, de manera permanente.

#### **INSTITUCIÓN SUPERIOR DE AUDITORIA, ISA.**

Mediante la aplicación del control de calidad a las unidades de auditoría interna verificará la aplicación de las recomendaciones expedidas por la auditoría interna y externa

---

## **9. SISTEMA DE INFORMACIÓN PARA EL CONTROL Y LA AUDITORIA**

El sistema de información debe estar integrado en los diferentes sistemas que conforman la administración financiera, control y auditoría.

### **SISTEMA DE INFORMACIÓN GERENCIAL**

Considera los siguientes pasos clave para su funcionamiento:

- Ambito de control asumido
- Planificación a corto, mediano y largo plazos
- Información periódica a los niveles superiores
- Informa sobre la calificación de estudios solicitados
- Comunica a los equipos de auditoría sobre la terminación de los estándares de tiempo establecidos para las fases de la auditoría
- Informa sobre políticas e instrucciones nuevas emitidas por la ISA
- Comunica a las entidades públicas los resultados de la auditoría

## **9. SISTEMA DE INFORMACIÓN**

### **PARA EL CONTROL Y LA AUDITORIA**

#### **SISTEMA DE INFORMACIÓN OPERATIVO**

A nivel de los equipos de auditoría, los productos de salida permiten evidenciar el funcionamiento del sistema de información:

#### **REVISIÓN PRELIMINAR:**

- Reporte para la jefatura de auditoría
- Programas para evaluar la estructura de control interno

#### **EVALUACION DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO**

- Agenda con la estructura del informe sobre control interno
- Informe sobre la evaluación del control interno
- Planificación detallada de la auditoría
- Programas específicos por cada componente

#### **EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA**

- Estructura del contenido del informe final
- Borrador del informe para exponer los resultados

#### **COMUNICACIÓN DE RESULTADOS**

- Agenda e invitación para exponer los resultados
- Informe integral de la auditoría realizada

## **9. SISTEMA DE INFORMACIÓN PARA EL CONTROL Y LA AUDITORIA**

### **ADMINISTRACION DE LA AUDITORIA**

El sistema de información referente a la administración del equipo se realiza por excepción, según las condiciones determinadas en el proceso.

Reportes gerenciales preparados:

- Limitaciones importantes para ejecutar la auditoría
- Avance del estudio y utilización de los recursos asignados
- Solicitud de recursos adicionales a los establecidos en la planificación detallada
- Reintegrando al personal que culminó con sus labores
- Informe técnico de la supervisión aplicada

La responsabilidad principal por el buen funcionamiento del sistema de información operativo corresponde al supervisor y al encargado de la auditoría, en forma solidaria.

## **10. OTROS CRITERIOS IMPORTANTES**

RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PUBLICO, como:

- Administrador financiero
- Auditor independiente
- Auditor interno

RESPONSABILIDADES COMO AUDITOR INDEPENDIENTE

- Mantener una actitud mental y práctica de absoluta independencia
- Observar una conducta justa, moral y ética de la mejor calidad
- Tener cualidades de carácter, educación, experiencia y ética
- Actualizado con los avances técnicos
- Participar en eventos relacionados con su actividad
- Cumplir con los códigos de ética promulgados por la profesión y por la ISA
- Mantener una actitud positiva
- Asumir una posición de lealtad y defensa de la ISA
- Guardar reserva y confidencialidad profesional
- Ser discreto en las expresiones
- Documentar su trabajo
- Cumplir con las normas de auditoría vigentes.

## **10. OTROS CRITERIOS IMPORTANTES PARTICIPACIÓN DE OTROS PROFESIONALES AL REALIZAR LA AUDITORIA**

Principalmente la AUDITORIA DE RENDIMIENTO exige la participación de profesionales de otras disciplinas relacionadas con la misión básica de la entidad auditada

La integración de grupos multidisciplinarios para ejecutar la auditoría de rendimiento es una necesidad aún no satisfecha en la mayoría de los países.

La integración de equipos multidisciplinarios debe ser proyectada y apoyada mediante la definición de un metodología de trabajo que permita sistematizar la auditoría, desde el punto de vista gerencial y operativo, a ser utilizada por los sujetos activos de la auditoría:

- ISA's
- Unidades de auditoría interna
- Firmas de auditores independientes

## **10. OTROS CRITERIOS IMPORTANTES**

### **DESCENTRALIZACIÓN DE LA AUDITORIA DE LA ISA**

Aspectos a considerar:

- Estructura del Estado
- Tamaño y regionalización
- Ubicación de las principales actividades sustantivas de la administración pública
- Ambito de control asignado
- Disponibilidad de recursos

---

## DESCENTRALIZACIÓN DE LA AUDITORIA INTERNA

El funcionamiento de una sola unidad de auditoría interna en cada institución pública es una condición predominante

La descentralización de las funciones de auditoría interna es factible por la dispersión geográfica de la organización y por criterios como:

- Importancia de las actividades
- La disponibilidad de recursos
- El costo de operación en relación al beneficio
- La distancia desde las oficinas principales de la entidad

---

## **10. OTROS CRITERIOS IMPORTANTES**

### **FUNCIONES INCOMPATIBLES CON LA AUDITORIA**

Todas las funciones que realizan las entidades para cumplir con sus objetivos principales SON INCOMPATIBLES con las funciones de auditoría.

Actividades con elevado grado de incompatibilidad:

- Control previo
- Reemplazar al personal operativo, administrativo y financiero
- Realizar registros formales
- Recibir materiales, productos o servicios adquiridos
- Preparar informes sobre cualquier actividad
- Suscribir cheques y otros documentos
- Participar como miembro de comisiones o comités
- Ser miembro del directorio con voz y voto
- Seleccionar al personal
- Examinar operaciones que las ejecutó un pariente
- Elaborar normas y procedimientos a ser aplicados en la entidad
- Sancionar al personal
- Aplicar las acciones correctivas sugeridas

---

**ENTIDAD** \_\_\_\_\_

**PROGRAMA PARA LA REVISION PRELIMINAR (PRP)**

**FECHA** \_\_\_\_\_

---

**PROPOSITO:** Obtener información general actualizada sobre las actividades sustantivas y adjetivas desarrolladas por la institución, área o actividad; e identificar las condiciones y posibilidades reales existentes para ejecutar la auditoría, de acuerdo con los criterios establecidos por la jefatura de auditoría en la asignación de trabajo.

**MUESTRA A VERIFICAR:** Los procedimientos se aplicarán a todas las actividades sustantivas realizadas por la entidad, área o actividad estudiada, de acuerdo con el objetivo general y el alcance del trabajo, mediante la aplicación de las pruebas de cumplimiento necesarias.

---

<b>Nº INIC.R.P/T</b>	<b>PROCEDIMIENTOS POR APLICAR</b>
--------------------------	-----------------------------------

---

- I. Indague y de considerarlo necesario recopile de manera ordenada y resumida la información existente en la ISA, respecto de la entidad, área o actividad a ser auditada, principalmente sobre lo siguiente:
  - a. En Asuntos Jurídicos: Ley de creación, modificaciones, reglamentos y otros pronunciamientos específicos actualizados sobre el área objeto del estudio.
  - b. En Auditoría: Un resumen de las recomendaciones contenidas en los últimos informes de auditoría emitidos.

*Handwritten mark*



ENTIDAD \_\_\_\_\_ PRP., FECHA \_\_\_\_\_

Nº                      Procedimientos por aplicar                      INIC.R.P/T

5.                      Confirme las reuniones con los funcionarios de la entidad o actividad para comunicarles sobre la ejecución del estudio e identificar los datos, hechos, actividades e información relevante para la auditoría, (tener disponible el oficio de presentación del equipo al titular de la entidad).

a.    Auditor Interno Titular:

- Elabore una agenda con los puntos importantes a ser indagados en la reunión con el Auditor Interno, conforme los aspectos establecidos en la Revisión Preliminar literal b.i.
- Entreviste al Auditor Interno, exponga los objetivos del estudio y solicite su colaboración y apoyo para ejecutar la auditoría.
- Aplique la agenda al ejecutar la entrevista y registre los aspectos que considere relevantes para la auditoría.
- Resuma por escrito y de inmediato los resultados de la entrevista, incluyendo las principales fuentes de información y los aspectos relevantes para la auditoría.
- Indague sobre el espacio físico para instalar el grupo de auditores, de preferencia junto a las unidades encargadas de las actividades sujetas a estudio.

242

b. Principales directivos de la entidad.

- Entreviste al titular de la entidad, exponga los aspectos positivos de la auditoría para mejorar las operaciones, solicite su apoyo para ejecutar el estudio y un lugar para instalarse, indique la necesidad de realizar reuniones posteriores y que comunique a los niveles directivos para que faciliten el trabajo
- Seleccione los funcionarios a entrevistar de acuerdo con el objetivo y alcance del estudio, incluso el titular de la entidad.
- Prepare la agenda con los puntos a tratar con cada funcionario seleccionado, incluya los aspectos aplicables contenidos en el literal b.i.
- Entreviste individualmente a los funcionarios seleccionados guiándose por los puntos incluidos en la agenda.
- Resuma de inmediato los resultados importantes para la auditoría, identificando las fuentes de información existentes.

6. Tabule los resultados calificados de importantes e identifique inicialmente los que requerirían una verificación posterior en el proceso de la auditoría.

2011

7.                      Indague sobre las actividades desarrolladas por la entidad o unidad, hasta llegar a obtener una comprensión adecuada, considere los asuntos definidos en el literal b. del documento de estudio.
  
8.                      Inspeccione las instalaciones donde funcionan las unidades operativas importantes de la entidad, para lo cual debe solicitar la colaboración del Auditor Interno Titular u otro funcionario del nivel directivo de la institución.
  
8.                      Entreviste rápidamente a los funcionarios encargados de las actividades inspeccionadas, mientras observa su funcionamiento, según los factores señalados en el literal b, en relación con los siguientes aspectos:
  - a.    Objetivo del programa o actividad ejecutada y las principales limitaciones, en caso de que existan.
  
  - b.    Ultimos reportes de gestión preparados, de ser necesario revíselos y registre el lugar de su ubicación.
  
  - c.    Asuntos en los que podría colaborar la auditoría para fomentar la eficiencia y la efectividad en la función.
  
  - d.    Exponga el objetivo general de la auditoría, comunicando que se trabajará bajo el mismo horario de la entidad, nuestra ubicación en la institución y el número del teléfono en que nos podrían localizar.

- e. Solicite apoyo para las actividades de auditoría, mediante la entrega oportuna de la información necesaria para la evaluación.
10.                      Resuma los resultados de las inspecciones y entrevistas individuales para cada unidad operativa, incluya sólo los aspectos importantes que podrían ser útiles en las siguientes fases del trabajo. En los casos que no se hayan identificado aspectos importantes documentar el procedimiento aplicado, señalando el particular.
- 11                      Analice rápidamente las circunstancias económicas bajo las cuales se desarrollan las actividades de la entidad, con base en la información contenida en el literal b. del documento de estudio.
12.                      Compruebe la existencia de la información señalada en el literal b.iv del documento de estudio en el archivo permanente de la unidad de auditoría interna o en las unidades encargadas de las actividades operativas y prepare resúmenes de los aspectos importantes para el estudio de auditoría.
13.                      Prepare un informe resumido para conocimiento del Jefe de la unidad de auditoría, que contenga los aspectos importantes determinados en esta fase del proceso y señalando las principales áreas a considerar en la evaluación de la estructura de control interno, orientadas a verificar el cumplimiento de los objetivos institucionales.

Nº                      Procedimientos por aplicar                      INIC.R.P/T

14                      Analice de manera crítica las actividades sobre las cuales realizará la evaluación del control interno e incluya las explicaciones pertinentes, en los papeles de trabajo, para llegar a dicha determinación.

15.                      Presente el informe señalado en el punto 13 al jefe de la unidad de auditoría y obtenga su criterio para orientar la siguiente fase del proceso de la auditoría.

16.

17.

**FUENTES DE**

**INFORMACION** Identifique las fuentes de información conocidas y continúe completándola a medida que avanza en el proceso de ejecución de la auditoría.

---

**ENTIDAD** \_\_\_\_\_

**PROGRAMA PARA EVALUAR LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO,  
ACTIVIDAD (PEECI)** \_\_\_\_\_

**FECHA** \_\_\_\_\_

---

**PROPOSITO** Estudiar las actividades sustantivas realizadas por la entidad, área o actividad auditada, dirigidas al cumplimiento de sus objetivos básicos, evaluando la aplicación de los principios y puntos clave de control interno. Además, calificar el nivel de riesgo tomado para realizar la auditoría y determinar el enfoque a seguir en la siguiente fase, estableciendo la naturaleza, el alcance y la profundidad de las pruebas que se aplicarán; así como determinar los recursos necesarios para completar el trabajo.

**MUESTRA A VERIFICAR** Por lo regular se efectúa el rastreo o seguimiento de varias actividades sustantivas importantes, incluyendo los aspectos operativos, administrativos y financieros relacionados, (dos o más pruebas de cumplimiento, según las circunstancias existentes), para evaluar la vigencia y aplicación de procedimientos clave de control interno e identificar la existencia de prácticas de control interno que puedan ser mejoradas, de acuerdo con el objetivo general del estudio de auditoría.

---

**Nº INIC.R.P/T**      **PROCEDIMIENTOS POR APLICAR**

---

La evaluación del control interno se realizará sobre los siguientes elementos indispensables para su adecuado funcionamiento:

**A. AMBIENTE DE CONTROL**

El ambiente de control existente en una entidad refleja la filosofía, actitud y compromiso de los directivos para establecer una atmósfera positiva para ejecutar las operaciones técnicas, administrativas y financieras.

*Handwritten signature*

---

PEECI.ACTIVIDAD \_\_\_\_\_ FECHA \_\_\_\_\_

---

Nº INIC.	Procedimientos por aplicar	RPT
-------------	----------------------------	-----

---

1. Indague respecto al liderazgo ejercido por los niveles superiores de la entidad o actividad evaluada, así como su actitud respecto a la información técnica, administrativa y financiera producida y los controles efectivos aplicados en el desarrollo de las actividades. Al obtener la información considere los factores contenidos en el literal c.ii, del documento de estudio.
  
2. Analice la organización vigente en el nivel directivo de la entidad o actividad evaluada, identificando los niveles de responsabilidad establecidos y la delegación de autoridad definida formalmente. Utilice los factores aplicables detallados literal c.ii. del documento de estudio.
  
3. Revise la estructura definida por el nivel directivo para controlar las operaciones de la entidad o actividad evaluada. Resuma los aspectos relevantes de dicha estructura para el control, con base en los factores establecidos en el literal c.ii del documento de estudio.

---

PEECI.ACTIVIDAD \_\_\_\_\_

FECHA \_\_\_\_\_

---

N°  
INIC.

Procedimientos por aplicar

RPT

---

4. Observe las necesidades de servicios adicionales para mejorar las operaciones de la entidad o actividad evaluada y obtenga la opinión de los funcionarios del nivel directivo sobre el asunto. Para el caso considere los factores detallados en el literal c.ii. del documento de estudio.
  
5. Resuma la estructura de las unidades operativas relacionándolas directamente con las actividades sustantivas y los objetivos básicos de la entidad, área o actividad e identifique las que tienen importancia para ejecutar la auditoría. Esta actividad permitirá decidir sobre el alcance del trabajo en cada unidad operativa y ubicar los requerimientos de profesionales para la siguiente fase de la auditoría. Utilice los criterios establecidos en el literal b.ii. del documento de estudio.
  
6. Analice el riesgo inherente existente en relación con el ambiente de control de las principales unidades o actividades, relacionadas con la información acumulada. La evaluación del riesgo inherente debe hacerlo en los papeles de trabajo y fundamentarlos en los temas detallados en el literal c.ii. del documento de estudio.

---

**PEECI.ACTIVIDAD** \_\_\_\_\_**FECHA** \_\_\_\_\_

---

**Nº  
INIC.****Procedimientos por aplicar****RPT**

---

7. Compruebe la rotación en el énfasis de las labores de auditoría, principalmente en el caso de estudios recurrentes. Considere los resultados de la evaluación del control interno de años anteriores para evitar duplicaciones y obtener datos para el seguimiento.
8. Resuma las decisiones tomadas para la planificación detallada de la auditoría y desarrollar el enfoque de la auditoría a seguir para cada uno de los componentes de las principales unidades operativas, con base en la siguiente lista de verificación:
- a. Información y estructura operativa.
  - b. Importancia relativa de cada unidad operativa principal, en comparación con la significatividad del presupuesto asignado.
  - c. Necesidad de realizar trabajos en ciertos lugares para cumplir los requerimientos legales.
  - d. Riesgos inherentes de cada unidad operativa y la naturaleza y alcance de las labores de auditoría, para manejar las áreas de mayor riesgo.
  - e. El ambiente de control existente en cada unidad operativa.
  - f. Efecto sobre la rotación del énfasis de la auditoría.
  - g. Expectativas de la entidad sobre el estudio a realizar.
  - h. Si los informes de especialistas requieren el examen especial de ciertas unidades operativas.

PEECI.ACTIVIDAD \_\_\_\_\_ FECHA \_\_\_\_\_

**Nº**                      **Procedimientos por aplicar**                      **RPT**  
**INIC.**

- i.                      Importancia y estado actual de los problemas detectados e informados en los estudios anteriores.
- j.                      Hechos futuros que lleven a considerar la necesidad de examinar una determinada unidad operativa.

**B.                      SISTEMA DE REGISTRO E INFORMACION**

Un sistema de registro apropiado permite la preparación de informes administrativos, financieros y operativos, respecto de los volúmenes de producción y sus costos, el nivel de rendimiento del personal y su relación con los objetivos institucionales.

El sistema de registro e información incluye las actividades desarrolladas por las unidades de planificación, presupuesto, producción, contabilidad, estadística y otras funciones administrativas. Además establece métodos y registros que producen información consistente, según lo definido en el literal c.ii. del documento de estudio.

- 1.                      Resuma la información sobre las políticas contables y de otros registros que estén vigentes, de acuerdo con los aspectos señalados en el literal c.ii. del documento de estudio.

---

PEECI.ACTIVIDAD \_\_\_\_\_ FECHA \_\_\_\_\_

---

N° INIC.	Procedimientos por aplicar	RPT
-------------	----------------------------	-----

---

2. Indague y resuma los aspectos importantes que permitan la comprensión del sistema de registro utilizado por la entidad o actividad evaluada, para controlar las operaciones administrativas, financieras y operativas, considerando los elementos detallados en el literal c.ii. del documento de estudio.
  
3. Resuma en una lista los informes preparados sobre la gestión operativa, administrativa y financiera de la entidad o actividad evaluada, señalando el nombre del documento, el número de copias elaboradas, detallando los usuarios, la periodicidad de elaboración, el destino final y evaluando su importancia para el desarrollo de las operaciones.
  
4. Revise el sistema de información computadorizado y obtenga una comprensión global del mismo. Determine el efecto que tendría en el enfoque de auditoría y en el nivel de conocimientos sobre el sistema de información computadorizado (SIC), requeridos para planificar y ejecutar la auditoría, considerando los siguientes temas desarrollados con mayor detalle en el literal c.ii del documento de estudio:

352

---

PEECI.ACTIVIDAD \_\_\_\_\_ FECHA \_\_\_\_\_

---

N° INIC.	Procedimientos por aplicar	RPT
-------------	----------------------------	-----

---

a. La naturaleza y el alcance del procesamiento computadorizado de la información por áreas o transacciones importantes.

b. La naturaleza de la configuración el sistema de información computadorizado (SIC).

c. La estructura orgánica de las operaciones del sistema de información computadorizado (SIC).

354

N°  
INIC.

Procedimientos por aplicar

RPT

**C. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL**

Los procedimientos de control son establecidos por la dirección superior de la entidad para proporcionar una seguridad razonable, respecto al cumplimiento de los objetivos específicos de la organización, de una área de trabajo o de una actividad en particular.

Son aplicables a diferentes niveles organizativos y de procesamiento de datos e información, pueden estar integrados en los componentes específicos del ambiente de control y del sistema de registro e información.

La evaluación de los procedimientos de control se realiza mediante la preparación de programas específicos, de acuerdo con las condiciones existentes en la entidad, área o actividad examinada y en general se dirige a los siguientes aspectos:

1. Autorización de las actividades y transacciones,
2. Segregación de funciones para identificar de manera oportuna los errores en el curso normal de las operaciones.
3. Diseño y uso de documentos, registros e informes que promuevan el control de las operaciones.
4. Dispositivos de seguridad apropiados sobre el acceso y uso de bienes, registros, informes, archivos de datos, programas de computo y las instalaciones.

---

PEECI.ACTIVIDAD \_\_\_\_\_ FECHA \_\_\_\_\_

---

N° INIC.	Procedimientos por aplicar	RPT
-------------	----------------------------	-----

---

5. Arqueos y verificaciones independientes del desempeño y debida evaluación de las cifras registradas e informadas.

---

---

**FUENTES DE INFORMACION**

Identifique las fuentes de información disponibles para evaluar la estructura del control interno de la entidad, área o actividad, sin considerar los aspectos señalados en el programa de la Revisión Preliminar. Complemente las fuentes de información conforme ejecuta esta fase del proceso de la auditoría.

**ANEXO**

# **Normas de Auditoría de la INTOSAI**

*Organización Internacional de Entidades  
Fiscalizadoras*

- 257'

## CAPITULO I

### POSTULADOS BÁSICOS DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

1. El marco de referencia general de las normas de auditoría de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras (INTOSAI) está constituido por las Declaraciones de Lima y de Tokio, por las resoluciones e informes derivados de diversos congresos de la INTOSAI, y por el informe de la Reunión del grupo de Expertos en Contabilidad y Auditoría Gubernamental en los Países en Desarrollo de las Naciones Unidas.
2. Las normas de auditoría de la INTOSAI constan de cuatro partes:
  - a) Postulados básicos
  - b) Normas generales
  - c) Normas para el trabajo de campo
  - d) Normas para la presentación de informes

La INTOSAI ha preparado estas normas con el propósito de proporcionar un marco de referencia que permita establecer principios y procedimientos para regular la práctica de las auditorías. Estas normas deberán considerarse en función de las circunstancias constitucionales, legales y de otra índole de cada Entidad Fiscalizadora Superior (EFS) en particular.
3. Los postulados básicos de las normas de auditoría constituyen supuestos fundamentales, premisas consistentes, principios lógicos y requisitos que ayudan a establecer normas de auditoría y sirven a los auditores como una guía para formular sus dictámenes e informes, particularmente en los casos en que no son aplicables normas específicas.

Las normas de auditoría deben ser congruentes con los postulados de auditoría. También proporcionan al auditor una orientación mínima para determinar el alcance de las distintas etapas de las auditorías y de los procedimientos que deben aplicarse en ellas. Las normas de auditoría constituyen los criterios o las pautas conforme a los cuales debe evaluarse la calidad de los resultados de la auditoría.
4. La interpretación, enmiendas y explicaciones de estos postulados y normas son prerrogativa del Comité de Normas de Auditoría de la INTOSAI.
5. Los postulados generales son:
  - a) **La EFS deberá considerar la conveniencia de observar las normas de auditoría de la INTOSAI en todos los asuntos que se juzguen importantes.**
  - b) **La EFS deberá aplicar su propio criterio en las diversas situaciones que se presenten en el curso de las auditorías gubernamentales a su cargo.**
  - c) **A medida que el público se ha vuelto más consciente de sus derechos, la exigencia de que todas las personas o entidades que manejan recursos públicos informen de los resultados de su gestión se ha hecho cada vez**

- más evidente, por lo cual es necesario que el proceso de rendición de cuentas se instituya y opere eficazmente.
- d) El desarrollo de sistemas adecuados de información, control, evaluación y presentación de informes en el ámbito gubernamental facilitará el proceso de rendición de cuentas. La administración es responsable de que la forma y el contenido de los informes financieros y de otra información semejante sean correctos y suficientes.
  - e) Las autoridades competentes deberán asegurarse de que se difundan normas de contabilidad generalmente aceptadas para la elaboración de informes financieros y para la revelación de información relevante que satisfaga las necesidades gubernamentales; por su parte, las entidades auditadas deberán establecer objetivos específicos y mensurables, así como metas de eficiencia.
  - f) La aplicación consistente de las normas de contabilidad generalmente aceptadas deberá conducir a la presentación razonable de la situación financiera y de los resultados de las operaciones.
  - g) La existencia de un adecuado sistema de control intenso reduce al mínimo la probabilidad de errores y de irregularidades.
  - h) El establecimiento de disposiciones legales al respecto facilitará la cooperación de las entidades auditadas con objeto de que siempre haya acceso a toda la información relevante que se requiera para evaluar en forma integral las actividades sujetas a auditoría.
  - i) Todas las actividades deberán quedar comprendidas dentro de las atribuciones de fiscalización de las EFS.
  - j) Las EFS deberán esforzarse por mejorar las técnicas que apliquen a fin de evaluar la idoneidad de las medidas implantadas para elevar la eficiencia.
  - k) Las EFS deberán evitar conflictos de intereses entre los auditores y la entidad auditada.
6. En los párrafos siguientes se examina la importancia de los postulados generales de auditoría.
7. Uno de los postulados generales de auditoría establece:
- a) La EFS deberá considerar la conveniencia de observar las normas de auditoría de la INTOSAI en todos los asuntos que se juzguen importantes.
8. En términos generales, un asunto puede considerarse importante si su conocimiento puede influir en el usuario de los estados financieros o del informe de auditoría operacional.
9. La importancia se estima regularmente en función del valor monetario, pero la naturaleza o las características de una partida o de un grupo de partidas también

pueden influir para que un asunto se considere importante (por ejemplo, cuando una ley o disposición reglamentaria exige que cierta información se revele por separado, independientemente del monto que implique).

10. Además de la importancia que posea por su valor monetario y por su naturaleza, un asunto puede ser importante por el contexto en que se presente. Por ejemplo, una partida puede considerarse en relación con:
  - a) La situación general que presente las cuentas,
  - b) el total del cual forme parte,
  - c) otras partidas relacionadas con ella y
  - d) el monto correspondiente en ejercicios anteriores.
11. La evidencia que se desee obtener en la auditoría desempeñará un papel importante en la decisión del auditor respecto a la selección de materias y áreas por auditar, así como a la naturaleza, duración y alcance de las pruebas y procedimientos de auditoría que habrán de aplicarse.
12. Uno de los postulados generales de auditoría establece:
  - b) La EFS deberá aplicar su propio criterio en las diversas situaciones que se presenten en el curso de las auditorías gubernamentales a su cargo.**
13. Los términos de las atribuciones de fiscalización que se han conferido a la EFS se imponen a cualquier convención de contabilidad o de auditoría a la que se contrapongan y, por tanto, influirán en forma decisiva en las normas de auditoría que aplique la EFS. En consecuencia, las normas de auditoría de la INTOSAI (y, desde luego, cualquier conjunto de normas de auditoría externas a la EFS) no pueden tener carácter preceptivo y su aplicación no será obligatoria para la EFS o para su personal.
14. La EFS deberá determinar el grado en que las normas externas de auditoría sean compatibles con el cumplimiento de las funciones a su cargo. Sin embargo, la EFS deberá reconocer que las normas de auditoría de la INTOSAI representan un consenso de las opiniones que prevalecen entre los auditores gubernamentales y tratar de aplicarlas siempre que sean compatibles con sus atribuciones. La EFS deberá procurar que se eliminen las incompatibilidades cuando sea necesario para adoptar normas que se consideren convenientes.
15. Por lo que respecta a algunas atribuciones de la EFS, particularmente a las relacionadas con la auditoría de estados financieros, los objetivos de auditoría de las EFS pueden ser similares a los que se establezcan en el sector privado. Por consiguiente, las normas difundidas por instituciones normativas oficiales para regular las auditorías de estados financieros del sector privado pueden ser aplicables a la auditoría gubernamental.

16. Uno de los postulados generales de auditoría establece:
- c) **A medida que el público se ha vuelto más consciente de sus derechos, la exigencia de que todas las personas o entidades que manejan recursos públicos informen de los resultados de su gestión se ha hecho cada vez más evidente, por lo cual es necesario que el proceso de rendición de cuentas se instituya y opere eficazmente.**
17. En algunos países, las disposiciones aplicables establecen que las entidades obligadas a rendir cuentas deben informar de su gestión al presidente, al monarca o al Consejo de Estado, pero en la mayor parte de ellos lo hacen a una legislatura electa, ya sea directamente o por conducto del poder ejecutivo.
18. Las entidades paraestatales también están obligadas a rendir cuentas. Estas entidades pueden ser empresas comerciales; por ejemplo, entidades creadas por ley o por orden del ejecutivo, o en las cuales el gobierno tenga intereses mayoritarios. Independientemente de la manera en que estén constituidas, de sus funciones, de su grado de autonomía y del régimen financiero a que estén sujetas, esas entidades deben rendir cuentas en última instancia al cuerpo legislativo supremo.
19. Uno de los postulados generales de auditoría establece:
- d) **El desarrollo de sistemas adecuados de información, control, evaluación y presentación de informes en el ámbito gubernamental facilitará el proceso de rendición de cuentas. La administración es responsable de que la forma y el contenido de los informes financieros y de otra información semejante sean correctos y suficientes.**
20. Los estados e informes financieros deben ser correctos y suficientes para que expresen fielmente la situación financiera de la entidad auditada y los resultados de sus operaciones. Es también obligación de la entidad diseñar un sistema práctico que proporcione información útil, objetiva y veraz.
21. Uno de los postulados generales de auditoría establece:
- e) **Las autoridades competentes deberán asegurarse de que se difundan normas de contabilidad generalmente aceptadas para la elaboración de informes financieros y para la revelación de información relevante que satisfaga las necesidades gubernamentales; por su parte, las entidades auditadas deberán establecer objetivos específicos y mensurables, así como metas de eficiencia.**
22. Las EFS deberán colaborar con las instituciones encargadas de establecer normas de contabilidad para ayudar a que en el gobierno se instituyan normas apropiadas en la materia.

23. Las EFS también deberán recomendar a las entidades auditadas que establezcan objetivos claros y mensurables, y que fijen metas de eficiencia para alcanzar esos objetivos.
24. Uno de los postulados generales de auditoría establece:
- f) **La aplicación consistente de las normas de contabilidad generalmente aceptadas deberá conducir a la presentación razonable de la situación financiera y de los resultados de las operaciones.**
25. La premisa de que la aplicación consistente de las normas de contabilidad es un requisito de la razonabilidad significa que la entidad auditada no debe limitarse a cumplir las normas de contabilidad apropiadas a las circunstancias, sino que también está obligada a aplicarlas de manera uniforme. El auditor no deberá considerar la observancia consistente de las normas de contabilidad como prueba definitiva de que los diferentes informes financieros presentan razonablemente la situación financiera de la entidad. En auditoría, la razonabilidad respecto a la cual debe expresar su opinión el auditor va más allá de la mera aplicación consistente de las normas de contabilidad. Esta premisa subraya el hecho de que las normas de auditoría no son sino los requisitos mínimos que debe satisfacer un auditor. Ir más allá de ese mínimo queda a juicio del auditor.
26. Uno de los postulados generales de auditoría establece:
- g) **La existencia de un adecuado sistema de control interno reduce al mínimo la probabilidad de errores y de irregularidades.**
27. Es responsabilidad de la entidad auditada desarrollar sistemas adecuados de control interno para salvaguardar sus recursos. No es responsabilidad del auditor. Es también obligación de la entidad auditada asegurarse de que se instruyan y apliquen controles para ayudar a que se cumplan las disposiciones legales y reglamentarias y a que las decisiones se tomen con probidad y en forma correcta. Sin embargo, ello no exime al auditor de su obligación de hacer sugerencias y recomendaciones a la entidad auditada cuando detecte que esos controles sean inadecuados o no se hayan implantado.
28. Uno de los postulados generales de auditoría establece:
- h) **El establecimiento de disposiciones legales al respecto facilitará la cooperación de las entidades auditadas con el objeto de que siempre haya acceso a toda la información relevante que se requiera para evaluar en forma integral las actividades sujetas a auditoría.**
29. La EFS debe tener acceso tanto a las fuentes de información como a todos los funcionarios de la entidad auditada a fin de que pueda cumplir correctamente sus responsabilidades de fiscalización. El establecimiento de los requisitos legales que deberá satisfacer el auditor para tener acceso a esas fuentes de información y a

ese personal ayudará a disminuir el riesgo de que en el futuro se presenten problemas en este aspecto.

30. Uno de los postulados generales de auditoría establece:
- i) **Todas las actividades deberán quedar comprendidas dentro de las atribuciones de fiscalización de la EFS.**
31. Las EFS son instituidas generalmente por el cuerpo legislativo supremo del país o por mandato constitucional. En algunos casos, las EFS desempeñan ciertas funciones más por convención que en cumplimiento de una disposición legal específica. Comúnmente, la ley constitutiva establece la forma de EFS (tribunal, junta, comisión, oficina estatutaria o ministerio), los términos y condiciones de la competencia de sus funcionarios y de la posesión de sus cargos; las atribuciones, obligaciones, funciones y responsabilidades generales, así como otras disposiciones que regulan el ejercicio del cargo y el cumplimiento de las funciones y deberes encomendados.
32. Sean cuales fueren las disposiciones establecidas al respecto, la función esencial de la EFS es apoyar y promover la correcta rendición de cuentas en el sector público.
33. El alcance total de la auditoría gubernamental incluye auditorías financieras, de regularidad y operacionales.
34. La auditoría financiera y de regularidad comprende:
- Verificar el cumplimiento de la responsabilidad financiera de las entidades obligadas a rendir cuenta, lo que implica examinar y evaluar los registros de contabilidad y expresar una opinión respecto a los estados financieros;
  - Verificar el cumplimiento de la responsabilidad financiera de la administración pública en su conjunto;
  - Revisar los sistemas y operaciones de carácter financiero, lo que incluye evaluar la observación de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables;
  - Revisar el control interno y el cumplimiento de las funciones de auditoría interna;
  - Evaluar la probidad e idoneidad de las decisiones administrativas tomadas en la entidad auditada; e
  - Informar sobre cualesquiera otros asuntos que se deriven de la auditoría, o que estén relacionados con ella, y que la EFS considere que deban revelarse.
35. La auditoría operacional tiene por objeto revisar la economía, eficiencia y eficacia, y comprende:
- Determinar si las actividades administrativas se realizaron con economía y de acuerdo con principios, prácticas y políticas de administración idóneas;

- b) Determinar si los recursos humanos, financieros y de otra índole se emplearon con eficiencia, lo que incluye examinar los sistemas de información, las medidas implantadas para elevar la eficiencia y los mecanismos de supervisión, así como los procedimientos que hayan aplicado las entidades auditadas para corregir las deficiencias detectadas;
  - c) Determinar si las entidades auditadas operaron con eficacia en el cumplimiento de sus objetivos y evaluar el efecto real de sus actividades en comparación con el efecto esperado.
36. En la práctica puede presentarse cierta superposición entre las auditorías financiera, de regularidad y operacional; en tales casos, la clasificación de una auditoría en particular dependerá de su objetivo primordial.
37. En muchos países, las atribuciones en materia de auditoría operacional no incluyen la revisión de las políticas que sirven de base a los programas gubernamentales. En todo caso, las disposiciones legales correspondientes deberán establecer claramente las facultades y responsabilidades que posea la EFS para realizar auditorías operacionales en todos los campos de la actividad gubernamental, entre otros propósitos para facilitar a la EFS la aplicación de normas de auditoría apropiadas.
38. La correcta rendición de cuentas en el sector público se promoverá con mayor eficacia cuando la EFS posea atribuciones para realizar o dirigir la ejecución de auditorías financieras, de regularidad y operacionales en todas las empresas públicas.
39. Uno de los postulados generales de auditoría establece:
- j) **Las EFS deberán esforzarse por mejorar las técnicas que apliquen a fin de evaluar la idoneidad de las medidas para elevar la eficiencia.**
40. Al ampliarse las funciones de auditoría a su cargo, los auditores deberán mejorar e innovar sus técnicas y sus métodos para verificar si las entidades auditadas establecen medidas razonables y eficaces para elevar la eficiencia. Con ese propósito los auditores tendrán que adoptar técnicas y métodos de otras disciplinas.
41. Uno de los postulados generales de auditoría establece:
- k) **Las EFS deberán evitar conflictos de intereses ente los auditores y la entidad auditada.**
42. Para cumplir su cometido, las EFS practican auditorías en las entidades obligadas a rendir cuentas y presentan informes por medio de los cuales comunican los resultados de esas auditorías. Para cumplir estas funciones, la EFS necesitan preservar su independencia y su objetividad, y contar con suficiente competencia

y capacidad para mantener la calidad de sus trabajos de auditoría. La aplicación de normas generales de auditoría apropiadas ayudará a las EFS a satisfacer estos requisitos.

43. El alcance de las normas que aplique la EFS reflejará el alcance de sus atribuciones. Estas pueden incluir toda la variedad de tipos de auditoría que se han descrito anteriormente.

## CAPITULO II

### NORMAS GENERALES DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

44. Esta sección trata de las normas generales de auditoría gubernamental, las cuales establecen los requisitos que debe cumplir el auditor y/o la institución fiscalizadora para desempeñar con competencia y eficacia las labores relacionadas con las normas aplicables al trabajo de campo y a la presentación de informes.
45. Las normas generales de auditoría comprenden normas comunes, que se aplican tanto a los auditores como a las EFS, y normas generales que se aplican a las EFS. Las normas comunes a los auditores y a las EFS son:
- El auditor y la EFS deben ser independientes.**
  - El auditor y la EFS deben poseer la competencia requerida.**
  - El auditor y la EFS deben proceder con el debido cuidado e interés para cumplir las normas de auditoría de la INTOSAI. Lo anterior incluye el debido cuidado para determinar, obtener y evaluar la evidencia, así como para presentar los resultados, conclusiones y recomendaciones en los informes respectivos.**
46. Las normas generales de auditoría establecen que la EFS deberá instituir políticas y procedimientos para:
- Reclutar al personal idóneo.**
  - Desarrollar y capacitar a su personal, a fin de que sea capaz de desempeñar sus tareas con eficacia, y fijar las bases para el desarrollo de los auditores y además personal.**
  - Preparar manuales y otras guías e instructivos relacionados con la práctica de las auditorías.**
  - Fomentar los conocimientos y la experiencia de su personal e identificar aquellas aptitudes de que carezca; distribuir las tareas de auditoría entre el personal según su capacidad y asignar un número suficiente de personas a cada auditoría; y llevar a cabo una adecuada planeación y supervisión que le permitan alcanzar sus objetivos con el nivel requerido de cuidado y de interés.**
  - Revisar la eficiencia y eficacia de sus normas y procedimientos internos.**

### INDEPENDENCIA

47. Una de las normas generales comunes al auditor y a la EFS establece:
- El auditor y la EFS deben ser independientes.**
- En los párrafos siguientes se explica la independencia como una norma de auditoría. En particular, los párrafos 50-54 se refieren a la independencia respecto del poder legislativo, los párrafos 55-65 a la independencia en relación con el

poder ejecutivo y los párrafos 66-71 a la independencia con relación a la entidad auditada.

48. Cualquiera que sea la forma de gobierno, la necesidad de proceder con independencia y objetividad en la auditoría es vital. La independencia absoluta no se puede dar en la práctica, pero un grado adecuado de independencia respecto al poder legislativo y al poder ejecutivo es esencial para la ejecución de la auditoría y para la credibilidad de sus resultados.
49. Los criterios conforme a los cuales la EFS deberá establecer y mantener un grado adecuado de independencia se pueden fijar en forma explícita y sin dificultad en el caso de los países donde existe una legislatura electa, que se distingue del poder ejecutivo ( ya sea que los miembros del poder ejecutivo sean también miembros de la legislatura o no ).  
Puesto que los sistemas de este tipo operan en gran parte de los países afiliados a la INTOSAI, estas normas fijan los criterios de independencia aplicables a las EFS cuyos países se rigen por tales sistemas, y presuponen que en otros países será necesario modificar y adaptar esos criterios.
50. El poder legislativo es uno de los principales usuarios de los servicios de la EFS. La EFS deriva sus atribuciones de la constitución o de la legislatura, y una característica frecuente de su función es informar al poder legislativo. En este caso, es de esperarse que las EFS trabajen en estrecha coordinación con la legislatura e incluso con los comités a los cuales la legislatura haya encomendado examinar los informes de las EFS. Este vínculo puede contribuir a que se de un seguimiento efectivo al trabajo de las EFS.
51. La EFS puede proporcionar a los miembros de la legislatura resúmenes fieles de sus informes de auditoría, pero es importante que preserve su independencia respecto de toda influencia política para que mantenga una actitud imparcial en el cumplimiento de sus responsabilidades de fiscalización. Esto implica que la EFS no debe servir ni dar la impresión de que sirve a intereses políticos particulares.
52. Aunque la EFS debe observar las leyes que el poder legislativo ha puesto en vigor, para que mantenga un grado adecuado de independencia se requiere que no esté sujeta de ninguna manera a la dirección de la legislatura en lo que se refiere a la programación, planeación y ejecución de sus auditorías. La EFS necesita libertad para programar su trabajo de acuerdo con sus atribuciones y con las prioridades que fije al respecto, así como para adoptar metodologías apropiadas a las auditorías que lleve a cabo.
53. Es conveniente que en la legislación se especifiquen los requisitos mínimos que deban cumplir los informes, incluyendo las materias que serán objeto de

dictámenes de auditoría y un plazo razonable dentro del cual deberán presentarse los informes. Además, las disposiciones flexibles para que la EFS rinda sus informes a la legislatura, sin ninguna restricción en cuanto a su contenido y a la frecuencia con que deban presentarse, ayudaría a preservar su independencia.

54. Es necesario que la legislatura suministre a la EFS recursos financieros suficientes, de los cuales la EFS deberá dar cuenta, tanto como del ejercicio eficaz de sus atribuciones.
55. En ciertos aspectos, el poder ejecutivo y la EFS pueden estar igualmente interesados en promover la correcta rendición de cuentas en el sector público, pero la relación esencial de la EFS con el poder ejecutivo es la de que corresponde a un auditor externo. Los informes que con ese carácter rinde la EFS ayuda al poder ejecutivo en la medida en que señalan las deficiencias de la administración y recomiendan medidas para mejorarla. Se deberá tener cuidado para evitar una participación en las funciones del poder ejecutivo que pueda mermar la independencia y objetividad de la EFS en el cumplimiento de sus responsabilidades.
56. Es importante, para la independencia de la EFS, que el poder ejecutivo no tenga ninguna facultad para dirigir el desempeño de sus funciones. La EFS no debe estar obligada a practicar, modificar o abstenerse de practicar determinada auditoría, ni de suprimir o alterar los resultados, conclusiones y recomendaciones de sus auditorías.
57. En determinadas áreas es recomendable cierto grado de cooperación entre la EFS y el poder ejecutivo. La EFS deberá estar dispuesta a asesorar al poder ejecutivo en materias tales como normas y prácticas de contabilidad, así como en relación con los aspectos formales de los estados financieros. Al proporcionar dicho asesoramiento, la EFS deberá asegurarse de que no contrae ningún compromiso, implícito o explícito, que pueda impedir el ejercicio independiente de sus atribuciones.
58. La preservación de la independencia de la EFS no impide que el poder ejecutivo le proponga ciertas materias como objeto de sus auditorías. Sin embargo, a fin de que disfrute de la independencia necesaria, la EFS deberá estar en aptitud de rechazar dichas propuestas. Para el concepto de independencia de la EFS, es fundamental que las decisiones respecto a las actividades de auditoría comprendidas en su programa de trabajo correspondan en definitiva a ella misma.
59. Un aspecto delicado de las relaciones entre las EFS y el poder ejecutivo se refiere a la asignación de recursos financieros a la EFS. En diferentes grados, que reflejan diferencias constitucionales e institucionales, las disposiciones para

suministrar recursos a la EFS pueden estar relacionadas con la situación financiera del poder ejecutivo y con sus políticas generales en materia de gasto. No obstante, la promoción eficaz de la correcta administración de los fondos públicos exige que se provea a la EFS de los recursos suficientes para cumplir sus responsabilidades de una manera razonable.

60. Es conveniente que la EFS informe al poder legislativo de cualquier imposición en materia de recursos u otras restricciones del poder ejecutivo que puedan obstaculizar el ejercicio de sus atribuciones.
61. La legislación aplicable deberá prever que la EFS tenga un acceso total e irrestricto a todas las instalaciones y registros relacionados con las entidades auditadas y con sus operaciones, y deberá conferirle las facultades que requiera para obtener información relevante de las personas o entidades que la posean.
62. Asimismo, por disposición legal o por convención, el poder ejecutivo deberá permitir que la EFS tenga acceso razonable a la información relevante de las personas o entidades que la posean.
63. Las condiciones en que ejerce su cargo el titular de la EFS pueden contribuir a la independencia de la EFS respecto del poder ejecutivo; por ejemplo, cuando se le designa por un amplio período o hasta una edad específica para su jubilación. Por el contrario, si esas condiciones influyen para que la EFS se someta a los deseos del poder ejecutivo, lesionarán su independencia. Por esta razón, en principio es deseable que las disposiciones relacionadas con la terminación o la remoción del cargo sólo puedan aplicarse mediante un proceso especial semejante al que opera en el caso de quienes desempeñan cargos judiciales o similares.
64. Para que la EFS no sólo ejerza sus funciones con independencia del poder ejecutivo sino para que sea evidente que así lo hace, es importante que la comunidad comprenda bien sus atribuciones y su situación independiente. A medida que surjan las oportunidades apropiadas, la EFS deberá desarrollar una labor educativa en este aspecto.
65. La independencia funcional de la EFS no se opone a que establezca convenidos con las entidades del poder ejecutivo respecto a la administración de la EFS en aspectos tales como relaciones laborales, administración de personal, administración de propiedades o adquisición conjunta de equipo y de materiales, si bien las entidades del poder ejecutivo no deberán estar en posibilidad de tomar decisiones que puedan restar independencia a la EFS en el desempeño de sus funciones.
66. La EFS debe mantenerse independiente de las entidades auditadas. Sin embargo, deberá procurar que las entidades auditadas comprendan su cometido y sus

funciones, con el propósito de mantener relaciones amistosas con ellas. Las buenas relaciones pueden ayudar a que la EFS obtenga información en forma libre y franca, y a que los asuntos en común se examinen en un ambiente de mutuo respeto y entendimiento. No obstante, las relaciones con las entidades auditadas no deben ser tan estrechas que impidan que las auditorías, en sus fases de planeación, ejecución y presentación de informes, se realicen con eficacia e imparcialidad.

67. A diferencia de lo que ocurre en las auditorías que se practican en el sector privado, en las cuales el trabajo que va a realizar el auditor se estipula en una carta de compromiso, la entidad auditada no tiene una relación de cliente con la EFS. La EFS debe ejercer sus atribuciones de manera libre e imparcial, considerando los puntos de vista de la administración de la entidad auditada para formular las opiniones, conclusiones y recomendaciones derivadas de sus auditorías, pero sin asumir ninguna responsabilidad ante ella respecto al alcance o la naturaleza de las auditorías, pero sin asumir ninguna responsabilidad ante ella respecto al alcance o a la naturaleza de las auditorías que lleve a cabo.
68. La EFS no deberá participar en la administración o en la operación de la entidad auditada. Los auditores no deben ser miembros de los consejos de administración y si en el ámbito de sus funciones han de emitir alguna opinión o consejo, debe ser transmitido y aceptado como tal.
69. El personal de las EFS que tenga estrechas relaciones de amistad, parentesco o de cualquier otro tipo con los directivos de la entidad, que pudieran conducir a la pérdida de su objetividad, no debe ser asignado a la fiscalización de la misma.
70. El personal de las EFS no debe tener, entre sus obligaciones, la preparación del personal de las entidades fiscalizadas.
71. Con el fin de beneficiarse del asesoramiento del mayor número posible de profesionales expertos, las EFS pueden colaborar con las instituciones académicas y formar parte de los colegios profesionales, siempre que esas relaciones no reduzcan su independencia y objetividad.

### **COMPETENCIA PROFESIONAL**

72. Una de las normas generales común al auditor y a las EFS, establece:
  - b) El auditor y la EFS deben poseer la competencia profesional requerida.** En los apartados que siguen se explica el significado de la competencia profesional como norma de auditoría.

73. Las normas por las que se rige una EFS imponen a su Presidente o los miembros colegiados del Consejo, Tribunal o Comisión, la obligación de elaborar sus opiniones, conclusiones y recomendaciones e informar a cerca de ellas.
74. Puesto que los deberes y responsabilidades de las EFS que resultan de esa obligación son fundamentales para el concepto de rendición de cuentas en el sector público, la EFS debe aplicar en sus auditorías métodos y prácticas de la más alta calidad. Por lo tanto, está obligada a establecer procedimientos que garanticen el cumplimiento eficaz de sus responsabilidades en materia de informes de auditoría, para lo cual es indispensable que su personal o sus expertos externos se ajusten estrictamente a sus normas, procedimientos de planeación, métodos y medidas de supervisión.
75. La EFS necesita contar con personal dotado de los conocimientos y de la experiencia que se requieran para el ejercicio eficaz de sus atribuciones de fiscalización. Cualquiera que sea la naturaleza de las auditorías que se lleven a cabo conforme a esas atribuciones, deberán realizarlas personas cuya preparación y experiencia sean proporcionales a la naturaleza, alcance y complejidad del trabajo de auditoría. La EFS deberá adoptar todos los métodos de auditoría más avanzados, incluyendo técnicas basadas en el concepto de sistemas, métodos analíticos de revisión, técnicas de muestreo estadístico y auditorías de sistemas automatizados de información.
76. Mientras más amplias y discrecionales sean las facultades de la EFS, más difícil será garantizar la calidad de desempeño en el ejercicio de todas sus atribuciones. Así, en los casos en que las disposiciones aplicables dejen al arbitrio de la EFS la frecuencia con que habrá de realizar sus auditorías y la naturaleza de los informes correspondientes, la EFS deberá mantener un elevado nivel administrativo.

#### **DEBIDO CUIDADO**

77. Una de las normas generales comunes al auditor y a EFS establece:
- c) **El auditor y la EFS deben proceder con el debido cuidado e interés para cumplir las normas de auditoría de la INTOSAI. Lo anterior incluye el debido cuidado para determinar, obtener y evaluar la evidencia, así como para presentar los resultados, conclusiones y recomendaciones en los informes respectivos.**
- En los párrafos siguientes se explica el debido cuidado como norma de auditoría.
78. La EFS debe actuar y demostrar que actúa con objetividad en las auditorías que practique a entidades paraestatales. Además, deberá ser imparcial en sus evaluaciones y en los informes que rinda sobre los resultados de sus auditorías.

79. La calidad del desempeño y la capacidad técnica deberán corresponder al grado de complejidad de cada auditoría en particular. Los auditores necesitan mantenerse alertas para detectar situaciones anómalas, deficiencias de control, insuficiencia de los registros, errores y transacciones excepcionales o para descubrir irregularidades que, de ser significativas, puedan indicar fraude, gastos injustificados o ilegales, operacionales no autorizadas, desperdicio, ineficiencia o falta de probidad.
80. Cuando una institución autorizada o con el prestigio para ello fije normas o criterios para regular la contabilidad y los informes de las empresas públicas, la EFS podrá considerarlos al practicar sus auditorías.
81. Cuando la EFS contrate a expertos externos como asesores, deberá proceder con el debido cuidado para cerciorarse de su competencia y de su aptitud para desempeñar las tareas específicas de que se trate. Esta norma también se aplicará cuando la EFS contrate auditores externos. Además, se deberá tener cuidado para asegurarse de que los contratos de auditoría estipulen que corresponderá a la EFS determinar el alcance de la auditoría y las normas aplicables.
82. En caso de que la EFS, para el cumplimiento de sus funciones, recurra al asesoramiento de especialistas externos, las normas aplicables al debido cuidado con que se deberá proceder en esas situaciones también estarán relacionadas con el mantenimiento de la calidad del desempeño. El hecho de que reciba asesoramiento de un experto externo no exime a la EFS de su responsabilidad respecto de las opiniones o conclusiones que se deriven las tareas de auditoría encomendadas.
83. Cuando la EFS utilice los servicios de auditores externos, deberá aplicar los procedimientos adecuados para asegurarse de que han procedido con el debido cuidado y observado las normas de auditoría aplicables, y deberá revisar su trabajo para cerciorarse de que posea la calidad requerida.
84. La información que obtenga el auditor respecto a la entidad auditada en el curso de su trabajo no deberá utilizarse con fines ajenos al objetivo de la auditoría y a la formación de la opinión correspondiente o a los informes que al respecto deberá rendir el auditor en cumplimiento de sus responsabilidades. Es esencial que la EFS considere confidenciales todos los asuntos relacionados con las auditorías y con la información que se derive de ellas.

**OTRAS NORMAS GENERALES PARA LAS EFS**

85. Una de las normas generales para las EFS establece:
- a) **La EFS deberá instituir políticas y procedimientos para reclutar personal idóneo.**  
El párrafo siguiente explica el reclutamiento de personal como norma de auditoría.
86. El personal de la EFS deberá poseer la instrucción académica requerida, así como la capacitación y la experiencia apropiadas. La EFS deberá establecer, y revisar con regularidad, los requisitos mínimos de escolaridad para el nombramiento de sus auditores.
87. Una de las normas generales para las EFS establece:
- b) **La EFS deberá instituir políticas y procedimientos para desarrollar y capacitar a su personal, a fin de que sea capaz de desempeñar sus tareas con eficacia, y fijar las bases para el desarrollo de los auditores y demás personal.**  
Los siguientes párrafos explican la capacitación y el desarrollo como norma de auditoría.
88. La EFS deberá tomar las medidas adecuadas para promover el constante desarrollo profesional de su personal, incluyendo, cuando procedan, la capacitación interna y el estímulo necesario para que su personal asista a cursos externos.
89. La EFS deberá mantener un inventario de las aptitudes de su personal para facilitar la planeación de las auditorías y para detectar las necesidades de desarrollo profesional.
90. La EFS deberá establecer, y revisar con regularidad, los criterios (incluyendo los requisitos académicos) para el desarrollo de los auditores y de otros miembros de su personal.
91. La EFS también deberá establecer y mantener políticas y procedimientos para el desarrollo profesional del personal de auditoría en relación con las técnicas y métodos aplicables a los diversos tipos de auditoría que practique.
92. El personal de la EFS deberá conocer suficientemente el ámbito gubernamental, incluyendo aspectos tales como las funciones del poder legislativo, las disposiciones legales e institucionales que rijan las operaciones del poder ejecutivo y los documentos constitutivos de las empresas públicas. Además, el personal capacitado en auditoría deberá poseer un conocimiento adecuado de las normas, políticas, procedimientos y prácticas de auditoría de la EFS.

93. La EFS deberá estimular a los miembros de su personal para que ingresen a alguna asociación profesional relacionada con su trabajo y para que participen en sus actividades.
94. La revisión de los sistemas financieros, de los registros de contabilidad y de los estados financieros exige competencia en contabilidad, así como un conocimiento de la legislación correspondiente y de las disposiciones del poder ejecutivo relacionadas con las responsabilidades de la entidad auditada en el proceso de rendición de cuentas.
95. Una de las normas generales de las EFS establece:  
c) **La EFS deberá instituir políticas y procedimientos para preparar manuales y otras guías e instructivos relacionados con la ejecución de las auditorías.**  
El párrafo siguiente explica la preparación de manuales, guías e instructivos como norma de auditoría.
96. La comunicación con el personal de la EFS, mediante circulares en que se dicten instrucciones y un manual actualizado de auditoría que fije las políticas, normas y prácticas de la EFS, es imperante para mantener la calidad de las auditorías.
97. Una de las normas generales de las EFS establece:  
d) **La EFS deberá instituir políticas y procedimientos para fomentar los conocimientos y la experiencia de su personal y detectar aquellas aptitudes de que carezca; distribuir las tareas de auditoría entre el personal según su capacidad y asignar un número suficiente de personas a cada auditoría; y llevar a cabo una adecuada planeación y supervisión que le permitan alcanzar sus objetivos con el nivel requerido de cuidado y de interés.**  
Los párrafos siguientes explican el empleo de las aptitudes del personal como norma de auditoría.
98. Es necesario que se determinen adecuadamente los recursos humanos requeridos para realizar cada auditoría, a fin de que el trabajo se asigne a personal debidamente capacitado y se controlen los recursos humanos que se emplearán en la auditoría.
99. El grado en que el nivel académico deba relacionarse específicamente con las labores de auditoría variarán según el tipo de auditoría que vaya a emprenderse. No es necesario que cada auditor sea competente en todas las materias relacionadas con las funciones a cargo de las EFS. Sin embargo, las políticas y los procedimientos que regulen la asignación del personal a las tareas de auditoría deberán tender a que se comisione a aquél que posea las aptitudes que requiera la naturaleza de cada trabajo, del tal suerte que el equipo asignado a una

auditoría en particular posea en su conjunto los conocimientos y la experiencia necesarios para llevarla a cabo.

100. La EFS debe estar en posibilidad de emplear especialistas externos cuando lo requiera el éxito de la auditoría, con el fin de que los resultados, conclusiones y recomendaciones de la auditoría estén debidamente fundamentados y reflejen una adecuada comprensión de la materia que sea objeto de la revisión. Corresponde a la EFS juzgar, en sus circunstancias particulares, en qué medida puede satisfacer mejor sus necesidades mediante su propio personal.
101. Las políticas y procedimientos que rigen la supervisión de las auditorías son factores importantes para que las funciones de la EFS se desempeñen con un nivel apropiado de competencia. La EFS deberá asegurarse de que la planeación y supervisión de las auditorías se encomienden a auditores competentes, que conozcan sus normas y métodos y estén familiarizados con las condiciones y peculiaridades del medio en que se practiquen.
102. Cuando las funciones de la EFS incluyan la práctica de auditorías de estados financieros que comprendan al poder ejecutivo en su conjunto, los equipos de trabajo designados con ese propósito deberán estar capacitados para evaluar en forma coordinada los sistemas de contabilidad de los distintos departamentos, así como los mecanismos de coordinación y de control establecidos en la agencia central. Los equipos de trabajo deberán conocer los principales sistemas gubernamentales de contabilidad y de control y tener suficiente experiencia en las técnicas de auditoría que apliquen la EFS en las auditorías de ese tipo.
103. A menos que la EFS cuente con los recursos requeridos para llevar a cabo, en un tiempo razonable todas las auditorías operacionales que abarquen todas las operaciones de la entidad auditada, será necesario establecer criterios para determinar el alcance de las actividades de auditoría que, en un período o ciclo de auditoría, permitan conocer con la mayor seguridad posible el grado en que cada entidad auditada cumple sus obligaciones en materia de rendición de cuentas.
104. Al asignar recursos a sus diferentes actividades de auditoría, la EFS deberá dar prioridad a aquellos trabajos de auditoría que, por ley, deban terminarse dentro de un plazo establecido. Se deberá dar especial atención a la planeación estratégica, con el objeto de establecer un orden de prioridades para programar las auditorías que la EFS lleve a cabo en ejercicio de sus facultades discrecionales.

105. Para que la signación de prioridades sea compatible con la calidad del desempeño que debe mantener en el cumplimiento de todas las funciones a su cargo, la EFS deberá aplicar su criterio de acuerdo con la información disponible. El mantenimiento de un archivo de datos relacionados con la estructura orgánica, funciones y operaciones de las entidades auditadas ayudará a la EFS a identificar las áreas importantes y vulnerables, así como aquéllas cuya administración sea susceptible de mejorarse.
106. Antes de que se emprenda cada auditoría, su inicio deberá ser autorizado debidamente por el personal de la EFS que haya sido designado con ese propósito. En la autorización respectiva deberán indicarse claramente los objetivos, alcance y enfoque de la auditoría; la cantidad y las aptitudes de los recursos humanos que habrán de emplearse en ella; las medidas que se establezcan para supervisar su desarrollo en puntos apropiados; y las fechas en que deberá concluirse el trabajo de campo y presentarse el informe correspondiente.
107. Una de las normas generales para las EFS establece:
- e) **La EFS deberá instituir políticas y procedimientos para revisar la eficiencia y eficacia de sus normas y procedimientos internos.**
- Los párrafos siguientes explican las revisiones tendientes a garantizar un nivel adecuado de calidad como norma de auditoría.
108. Por la importancia que tiene asegurarse de que su trabajo se realice con un alto nivel de calidad, la EFS deberá prestar particular atención a los programas destinados a garantizar esa calidad, a fin de mejorar la ejecución y los resultados de las auditorías. Los beneficios que se derivan de los programas de ese tipo hacen indispensable que se destinen a ellos recursos suficientes. Es importante que el monto de los recursos que se empleen en dichos programas corresponda a los beneficios que espera obtener de su ejecución.
109. La EFS deberá establecer sistemas y procedimientos para:
- a) Confirmar que los procesos implantados para garantizar la calidad integral han operado en forma satisfactoria;
- b) Cerciorarse de la calidad de los informes de auditoría; y,
- c) Asegurarse de que mejorará el desempeño y se evitarán las deficiencias detectadas.
110. Como un medio más para garantizar la calidad del desempeño, adicional a la revisión del trabajo de auditoría que lleva a cabo el personal superior directamente responsable, es deseable que las EFS establezcan mecanismos basados en revisiones internas que tiendan a asegurar esa calidad. Es decir, en relación con una muestra de auditorías, la planeación, ejecución y

elaboración de informes pueden ser revisadas a fondo por personal de la EFS debidamente calificado que no haya participado en las auditorías y que, en consulta con el personal superior que sea directamente responsable de los resultados de las revisiones, informe periódicamente al respecto a las autoridades de mayor jerarquía de la EFS.

111. Es conveniente que la EFS instituya un órgano de auditoría interna dotado de amplias atribuciones para que le ayude a administrar eficazmente sus operaciones y a mantener la calidad de su desempeño.
112. La calidad del trabajo de la EFS podrá mejorarse fortaleciendo la revisión interna y, probablemente, mediante una evaluación independiente de su trabajo.

### CAPITULO III

#### **NORMAS PARA EL TRABAJO DE CAMPO DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL.**

113. La finalidad de las normas aplicables al trabajo de campo es establecer los criterios o pautas generales para fijar los pasos o la serie de acciones sistemáticas y equilibradas que, para cumplir fines determinados, debe seguir el auditor. Estos pasos y acciones constituyen las reglas de investigación que el auditor, en su búsqueda de evidencia de auditoría, aplica para obtener resultados específicos.
114. Las normas para el trabajo de campo establecen el marco de referencia para realizar y dirigir el trabajo de auditoría. Están relacionadas con las normas generales de auditoría, las cuales establecen los requisitos básicos que deben cumplirse para emprender las tareas a que se refieren las normas para el trabajo de campo. También están relacionadas con las normas para la presentación de informes, las cuales regulan los aspectos de comunicación de la auditoría, ya que los resultados del cumplimiento de las normas de ejecución constituyen la fuente principal del contenido del dictamen o del informe.
115. Las normas aplicables al trabajo de campo en todo tipo de auditorías son:
- a) **El auditor deberá planear la auditoría de una manera que garantice que habrá de realizarse con alta calidad y con economía, eficiencia y eficacia.**
  - b) **El trabajo del personal de auditoría en cada nivel y fase de la auditoría deberá ser supervisado constantemente durante su ejecución, y los papeles de trabajo deberán ser revisados por un miembro superior de ese personal.**
  - c) **Antes de determinar el objetivo y el alcance de la auditoría, el auditor deberá examinar el control interno y evaluar su confiabilidad.**
  - d) **Deberá obtenerse evidencia competente, relevante y razonable para sustentar la opinión y las conclusiones del auditor respecto al organismo, programa, actividad o función que sea objeto de la auditoría.**
  - e) **En el curso de las auditorías financieras, y cuando proceda en auditorías de otro tipo, los auditores deberán analizar los estados financieros para determinar si se cumplieron las normas de contabilidad generalmente aceptadas que sean aplicables a la información financiera y a la revelación. Deberá llevarse a cabo un análisis de los estados financieros a tal grado que se obtenga una base racional para expresar una opinión sobre ellos.**

#### **PLANEACIÓN**

116. Una de las normas para el trabajo de campo establece:
- a) **El auditor deberá planear la auditoría de una manera que garantice que habrá de realizarse con alta calidad y con economía, eficiencia y eficacia.**  
En los siguientes párrafos se explica la planeación como una norma de auditoría.
117. La EFS deberá dar prioridad a los trabajos de auditoría que por ley esté obligada a realizar y establecer prioridades para aquellas actividades que estén comprendidas en sus facultades discrecionales.
118. Al planear una auditoría, el auditor deberá:
- a) Identificar aspectos importantes del medio en el cual opere la entidad auditada;
  - b) Precisar las relaciones de responsabilidad en el proceso de rendición de cuentas;
  - c) Considerar la forma, el contenido y los usuarios de los dictámenes, conclusiones o informes de auditoría;
  - d) Especificar los objetivos de la auditoría y las pruebas necesarias para alcanzarlos;
  - e) Determinar la importancia de las materias que habrán de examinarse;
  - f) Revisar el órgano de auditoría interna de la entidad auditada y su programa de trabajo;
  - g) Evaluar el grado de confianza que pueda depositarse en otros auditores, por ejemplo, en el órgano de auditoría interna;
  - h) Adoptar el enfoque de auditoría que sea más eficiente y eficaz;
  - i) Identificar los principales sistemas y controles administrativos, y evaluarlos en forma preliminar para conocer tanto sus virtudes como sus deficiencias;
  - j) Prever una revisión para determinar si se han adoptado medidas apropiadas respecto de los resultados y recomendaciones de auditoría que se hayan comunicado anteriormente; y,
  - k) Tomar las providencias necesarias para que se documenten debidamente el plan de la auditoría y el trabajo de campo propuesto.
119. Las auditorías incluyen normalmente los siguientes pasos de planeación:
- a) Obtener información acerca de la entidad auditada y de su organización, con objeto de evaluar el riesgo y determinar su importancia;
  - b) Establecer el objetivo y el alcance de la auditoría;
  - c) Empezar un análisis preliminar para determinar el enfoque que habrá de adoptarse, así como la naturaleza y el alcance de las revisiones que se efectuarán posteriormente;
  - d) Prestar particular atención a los problemas especiales que se hayan previsto al planear la auditoría;
  - e) Preparar el presupuesto y el programa de la auditoría;

- f) Determinar las necesidades de personal y designar al equipo que tendrá a su cargo la auditoría; y
- g) Comunicar a la entidad auditada el alcance, los objetivos y los criterios de evaluación de la auditoría y discutirlos con ella tanto como sea necesario. La EFS podrá revisar el plan de la auditoría durante su ejecución cuando se requiera.

### **SUPERVISIÓN Y REVISIÓN**

120. Una de las normas para el trabajo de campo establece:
- b) **El trabajo realizado por cada grupo de personas y en cada fase de la auditoría debe ser supervisado constantemente durante su ejecución y los papeles de trabajo deberán ser revisados por un miembro superior de ese personal.**
- Los párrafos siguientes explican el significado de la supervisión como norma de auditoría.
121. La supervisión es esencial para asegurar el cumplimiento de los objetivos de la auditoría y el mantenimiento de la calidad del trabajo. Una adecuada supervisión y control es por consiguiente necesaria en todos los casos, con independencia de la capacidad de cada auditor.
122. La supervisión debe estar dirigida tanto al contenido como al método de auditoría. Esto supone que:
- a) Los miembros del equipo auditor tengan un claro y adecuado conocimiento de la planificación de la auditoría;
  - b) La auditoría se realice de acuerdo con las normas y prácticas de la EFS;
  - c) El plan de auditoría y las actuaciones previstas en el mismo se sigan, a menos que se autorice algún cambio;
  - d) La documentación recopilada contenga las pruebas que sirvan de fundamento suficiente y adecuado a los criterios, conclusiones y recomendaciones expresados;
  - e) El auditor lleve a cabo los objetivos establecidos; y,
  - f) El informe de auditoría incluya las conclusiones, recomendaciones y opiniones derivadas de la auditoría que se consideran pertinentes.
123. Todo trabajo de auditoría deberá ser revisado por un miembro superior del personal a cargo de la auditoría antes de que se terminen de preparar los dictámenes o informes correspondientes. La revisión deberá realizarse a medida que se avance en las distintas etapas de la auditoría, La revisión permitirá que en el trabajo de auditoría participen varios niveles de experiencia y criterio, y deberá garantizar:
- a) Que todas las evaluaciones y las conclusiones de la auditoría estén debidamente fundamentadas y apoyadas en evidencia competente, relevante

y razonable que sirva de base para formular el dictamen o el informe final de la auditoría.

- b) Que todos los errores, deficiencias y anomalías se hayan detectado y documentado debidamente y, de no haberse subsanado en forma satisfactoria, que se hayan comunicado a un miembro o a miembros de mayor jerarquía de la EFS.
- c) Que los cambios necesarios para mejorar las auditorías se hayan propuesto, documentado y considerado en los planes de auditoría posteriores y en las actividades encaminadas al desarrollo del personal.

### **ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO**

124. Una de las normas de trabajo en el campo establece:

- c) **Antes de terminar el objetivo y el alcance de la auditoría, el auditor deberá examinar el control interno y evaluar su confiabilidad.**

En los siguientes párrafos se explica el control interno como una norma de auditoría.

125. El estudio y la evaluación del control interno deberá llevarse a cabo de acuerdo con el tipo de auditoría que vaya a practicarse. En el caso de las auditorías financieras, el estudio y la evaluación se efectúan principalmente en relación con los controles que contribuyen a salvaguardar los activos y los recursos y a garantizar la exactitud e integridad de los registros de contabilidad. En las auditorías de regularidad, el estudio y la evaluación comprenden fundamentalmente los controles que ayudan a que la administración observe las leyes y reglamentos aplicables. Por lo que respecta a las auditorías operacionales, se estudian y evalúan los controles que ayudan a que las operaciones de la entidad auditada se realicen de manera económica, eficiente y eficaz; a que se cumplan las políticas administrativas y a que la información financiera y administrativa que se produzca sea confiable y oportuna.
126. El alcance del estudio y de la evaluación del control interno dependerá de los objetivos de la auditoría y del grado de confiabilidad deseado.
127. Cuando los sistemas de contabilidad u otros sistemas de información estén computadorizados, el auditor deberá determinar si los controles internos funcionan apropiadamente para asegurar la exactitud, confiabilidad e integridad de los datos.

### **EVIDENCIA DE LA AUDITORÍA**

128. Una de las normas de trabajo en el campo establece:
- d) **Deberá obtenerse evidencia competente, revelante y razonable para sustentar la opinión y las conclusiones del auditor respecto al organismo, programa, actividad o función que sea objeto de la auditoría.**  
En los siguientes párrafos se explica la evidencia como una norma de auditoría.
129. Los resultados, las conclusiones y las recomendaciones de auditoría, deberán basarse en evidencia. Puesto que los auditores rara vez tienen oportunidad de examinar toda la información relacionada con la entidad auditada, es esencial que el universo de datos y las técnicas de muestreo se seleccionen cuidadosamente.
130. Los auditores deberán poseer un amplio conocimiento de técnicas y procedimientos tales como la inspección, la observación, la investigación y la confirmación para obtener evidencia de la auditoría. La EFS deberá asegurarse de que las técnicas empleadas sean suficientes para detectar todos los errores y las irregularidades importantes.
131. Al seleccionar los métodos y los procedimientos, deberá considerarse la calidad de la evidencia; es decir, la evidencia deberá ser competente, relevante y razonable.
132. Los auditores deberán documentar adecuadamente la evidencia de auditoría en los papeles de trabajo, incluyendo el método y el alcance de la planeación, el trabajo realizado y los resultados de la auditoría.
133. La documentación adecuada es importante por varias razones y deberá:
- a) Confirmar y respaldar los dictámenes e informes del auditor;
  - b) Aumentar la eficiencia y la eficacia de la auditoría;
  - c) Servir como fuente de información para la preparación de los informes o para aclarar cualquier duda de la entidad auditada o de otros interesados.
  - d) Servir como evidencia de que el auditor ha observado las normas de auditoría;
  - e) Facilitar la planeación y la supervisión;
  - f) Contribuir al desarrollo profesional del auditor;
  - g) Ayudar a asegurarse de que el trabajo encomendado se ha realizado satisfactoriamente; y
  - h) Servir como constancia del trabajo efectuado para futuras referencias.
- El auditor deberá tener presente que el contenido y el orden de los papeles de trabajo reflejan el grado de su competencia, experiencia y conocimientos. Los papeles de trabajo deberán ser completos y suficientemente detallados para que, posteriormente, un auditor experimentado que no haya tenido ninguna relación con la auditoría pueda conocer con certeza el trabajo que se realizó para sustentar las conclusiones.

## **ANÁLISIS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

134. Una de las normas para el trabajo de campo establece:
- e) **En el curso de las auditorías financieras, y cuando proceda en auditorías de otro tipo, los auditores deberán analizar los estados financieros para determinar si se cumplieron las normas de contabilidad generalmente aceptadas que sean aplicables a la información financiera y a la revelación, Deberá llevarse a cabo un análisis de los estados financieros a tal grado que se obtenga una base racional para expresar una opinión sobre ellos.**

En los siguientes párrafos se explica el análisis de los estados financieros como una norma de auditoría.

135. El análisis de los estados financieros tiene por objeto verificar que los diferentes elementos de los estados financieros guarden entre sí la relación esperada para, en su caso, identificar las relaciones anómalas y cualquier tendencia irregular. Por tanto, el auditor deberá analizar los estados financieros para determinar si:
- a) Los estados financieros fueron preparados de acuerdo con normas de contabilidad aceptables;
  - b) Los estados financieros se presentan con la debida consideración a las circunstancias de la entidad auditada;
  - c) Se revela suficiente información respecto a varios elementos de los estados financieros; y,
  - d) Los diferentes elementos de los estados financieros se evalúan, miden y presentan de manera apropiada.
136. Los métodos y las técnicas del análisis financiero dependerán en gran medida de la naturaleza, del alcance y del objetivo de la auditoría, así como de los conocimientos y del criterio del auditor.

## **CAPITULO IV**

### **NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE INFORMES EN LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL**

137. No es práctico establecer reglas para la presentación de informes que sean aplicables en cualquier situación. La norma que se instituye en este apartado es simplemente una pauta para guiar, mas no para reemplazar, el juicio prudente del auditor que presenta un dictamen o un informe.
138. La expresión "informar" comprende tanto la opinión del auditor y otros comentarios suyos respecto de un conjunto de estados financieros que resultan de la auditoría financiera o de regularidad como el informe que rinde al término de una auditoría operacional.
139. La opinión que emite el auditor respecto a un conjunto de estados financieros se presenta generalmente en un formato conciso y estándar que refleja el resultado de una gran variedad de pruebas y de otros procedimientos de auditoría. A menudo existe la obligación de informar si las operaciones se realizaron conforme a las disposiciones legales y reglamentarias aplicables, así como de informar acerca de aspectos tales como sistemas de control inadecuados, actos ilegales y fraudes.
140. En el caso de una auditoría operacional, el auditor informa sobre la economía y la eficiencia con que se adquieren y utilizan los recursos y la eficacia con que se cumplen los objetivos. El alcance y la naturaleza de estos informes pueden variar considerablemente; por ejemplo, en ellos se puede opinar sobre si los recursos se han utilizado de manera apropiada, comentar el efecto de las políticas y de los programas, y recomendar medidas para mejorar la operación de la entidad auditada.
141. A fin de atender las necesidades razonables del usuario, es posible que el informe del auditor, ya sea que corresponda a una auditoría financiera o a una auditoría operacional, tenga que considerar períodos o ciclos más amplios, así como requisitos para la revelación de información relevante y apropiada.
142. Para facilitar la referencia a los conceptos utilizados en este capítulo, la palabra "dictamen" se emplea para designar las conclusiones a que llega el auditor como resultado de una auditoría financiera o de regularidad, y abarca todos los puntos señalados en el párrafo 139; la palabra "informe" se aplica a las conclusiones a que llega el auditor al término de una auditoría operacional, como se explica en el párrafo 140.

143. La norma para la presentación de informes es la siguiente;

**Al término de cada auditoría, el auditor deberá redactar un dictamen o un informe, según proceda, donde exponga los resultados de una manera apropiada. Su contenido deberá ser fácil de entender y expresarse sin vaguedades ni ambigüedades; incluir únicamente información que esté apoyada en evidencia de auditoría confiable y relevante; y reflejar una actitud independiente, objetiva, imparcial y constructiva.**

Los siguientes párrafos explican la presentación de informes como norma de auditoría. El párrafo 144 se refiere tanto a los dictámenes como a los informes, las párrafos 145-154 a los dictámenes y los párrafos 155-160 a los informes.

144. La forma y el contenido de todos los dictámenes e informes de auditoría deberán basarse en los siguientes principios generales:

- a) **Título.** El dictamen o el informe debe ir precedido de un título o encabezado apropiado que permita al lector distinguirlo de las opiniones e información provenientes de otras fuentes.
- b) **Firma y fecha.** El dictamen o el informe deberá firmarse debidamente. La fecha indicará al lector que se consideraron los efectos de los eventos u operaciones de los cuales tubo conocimiento el auditor hasta esa fecha (la cual, en el caso de las auditorías financieras, podrá ser posterior al período al que correspondan los estados financieros).
- c) **Integridad.** Los dictámenes deberán anexarse a los estados financieros a los que se refieran y publicarse junto con ellos, pero los informes de auditoría operacional podrán presentarse en forma independiente. Los dictámenes e informes del auditor deberán presentarse completos, como los haya preparado él mismo, sin resumirse ni modificarse de otra manera en los documentos que publique la entidad auditada u otras fuentes. En ejercicio de su independencia, la EFS deberá estar facultada para incluir en ellos toda la información que estime conveniente, pero en ocasiones podrá obtener información que no se pueda revelar libremente por razones de interés nacional. Esta circunstancia puede afectar la integridad del informe de auditoría. En estos casos corresponderá al auditor considerar la necesidad de preparar por separado un informe que incluya información confidencial o delicada y que no vaya a ser publicada.
- d) **Destinatario.** El dictamen o el informe deberá indicar expresamente a quién o a quiénes va dirigido, según las circunstancias en que se haya convenido la auditoría y conforme a las normas o prácticas locales. Esto podrá no ser necesario cuando se hayan establecido procedimientos formales para su entrega.
- e) **Identificación de las materias revisadas.** El dictamen o el informe deberá indicar los estados financieros (en el caso de las auditorías financieras o de regularidad) o el área (en el caso de las auditorías operacionales) a que se refiera. Esta información deberá incluir datos tales como el nombre de la

- entidad auditada, la fecha y el período al que correspondan los estados financieros, y la materia o materias que se hayan revisado.
- f) **Base legal.** Los dictámenes e informes de auditoría deberán indicar la legislación o la autoridad en que se haya fundamentado la auditoría.
  - g) **Cumplimiento de las normas.** Los dictámenes e informes de auditoría deberán indicar las normas o procedimientos que se aplicaron en la auditoría, a fin de que el lector tenga la seguridad de que se ha efectuado conforme a procedimientos generalmente aceptados.
  - h) **Oportunidad.** El dictamen o el informe de auditoría deberá estar disponible tan pronto como sea posible, con el objeto de que sea de mayor utilidad para sus lectores y usuarios, especialmente para aquéllos que deban tomar medidas o emprender acciones al respecto.
145. El dictamen del auditor se redacta normalmente en un formato estándar cuyo texto se refiere a los estados financieros en su conjunto, con lo cual se evita la necesidad de explicar detalladamente todos los puntos a que hace referencia, pero se da a los lectores una idea general de su significado. El texto del dictamen variará según el marco legal en que se haya sustentado la auditoría, pero su contenido deberá indicar sin ninguna ambigüedad si en él el auditor expresa una opinión sin salvedades, una opinión con salvedades en cuanto a ciertos aspectos o una opinión negativa (párrafo 150), o bien si se abstiene de emitir opinión (párrafo 151).
146. El auditor emite una opinión sin salvedades cuando ha constatado que, en todos los aspectos importantes:
- a) Los estados financieros han sido elaborados conforme a principios y prácticas de contabilidad aceptables que se han aplicado de manera uniforme;
  - b) Los estados financieros, las transacciones correspondientes y los sistemas de control financiero cumplen los requisitos legales y las disposiciones reglamentarias aplicables;
  - c) La situación que presentan los estados financieros concuerda con el conocimiento que tiene el auditor sobre la entidad auditada; y
  - d) Existe una revelación adecuada de toda la información importante relacionada con los estados financieros.
- Una opinión sin salvedades que se expresa en términos positivos (por ejemplo, que los estados financieros se presentan de manera correcta, veraz y objetiva) da al lector más confianza que una declaración en la cual se indica que la auditoría no ha revelado nada que obligue a emitir una opinión con salvedades.
147. **Enfasis en determinados asuntos.** En ciertas circunstancias, el auditor puede considerar que el lector no comprenderá apropiadamente los estados financieros si no se hace hincapié en asuntos importantes o fuera de lo

2/86

común. Por regla general, el auditor que emite una opinión sin salvedades no se refiere a aspectos específicos de los estados financieros en el texto de su opinión para evitar que sus comentarios puedan interpretarse erróneamente como salvedades. Para no dar esa impresión, las referencias que tienen por objeto "enfaticar un asunto" se presentan en un párrafo separado del texto de la opinión. Sin embargo, el auditor no deberá recurrir a este procedimiento para corregir la falta de revelación apropiada en los estados financieros ni como una alternativa o sustituto de una salvedad.

148. El auditor no podrá emitir una opinión sin salvedades cuando se presente alguna de las circunstancias siguientes que, a su juicio, tengan o puedan tener un efecto importante en los estados financieros:
- a) Han existido limitaciones en el alcance de la auditoría;
  - b) El auditor considera que los estados financieros son incompletos, no reflejan fielmente la situación financiera de la entidad auditada o se apartan en forma injustificada de las normas de contabilidad aceptadas o prescritas; o
  - c) hay incertidumbre respecto a los estados financieros.
149. **Opinión con salvedades.** Se deberá emitir una opinión con salvedades cuando el auditor no esté de acuerdo o tenga dudas respecto a uno o más elementos de los estados financieros en particular que sean importantes, pero no fundamentales para su comprensión. En el texto del dictamen se indica normalmente que el resultado de la auditoría ha sido satisfactorio, excepto por los puntos de desacuerdo o de incertidumbre que dan lugar a las salvedades y que se expresan en forma clara y concisa. Será de gran utilidad para los usuarios de los estados financieros si el auditor cuantifica el efecto monetario de sus dudas o de su desacuerdo, aunque esto no es siempre practicable o pertinente.
150. **Opinión adversa.** Una opinión adversa se emite cuando el auditor es incapaz de formarse una opinión sobre los estados financieros como un todo por un desacuerdo tan importante que repercuta en la situación presentada hasta tal punto que una opinión con reparos en algunos aspectos no fuera adecuada. Generalmente los términos en que está redactada la opinión indican un resultado satisfactorio de la auditoría, seguido de una especificación clara y concisa de los aspectos con los cuales está en desacuerdo o en duda y que dan lugar a la opinión con salvedades. Es de gran utilidad para los destinatarios de las cuentas que el auditor valore los efectos financieros de la duda o el desacuerdo, aunque esto no siempre es factible.
151. **Abstención de opinar.** Cuando el auditor no puede formarse una opinión sobre los estados financieros, considerados en su conjunto, debido a alguna duda o defecto tan fundamentales que una opinión con reparos no sería

- adecuada, se abstiene de pronunciarse. Los términos de la abstención deben expresar que no puede emitirse una opinión, especificando clara y concisamente todos los puntos de duda.
152. Es habitual que las EFS proporcionen un informe detallado, ampliando su opinión, en los casos en los que no haya podido darse una opinión sin salvedades.
153. Además, las auditorías financieras y de regularidad requieren a menudo de informes detallados cuando existen deficiencias en los sistemas de control interno financiero o de contabilidad, a diferencia de lo que sucede en las auditorías operacionales. Esto puede ocurrir no solamente cuando las deficiencias afectan a los propios procedimientos de la entidad auditada, sino también cuando están relacionadas con el control que ésta ejerce sobre las actividades de otros. El auditor debe también informar sobre irregularidades importantes, reales o potenciales, sobre la falta de concordancia en la aplicación de las normas o en casos de fraude y prácticas corruptas.
154. Los informes de esa índole se pueden preparar independientemente de las salvedades que haya expresado el auditor en su opinión. Por su naturaleza, tienden a contener observaciones importantes, pero a fin de que sean constructivos será necesario que también prevean medidas correctivas, por lo cual deberán incluir comentarios de la entidad auditada o del auditor, así como conclusiones o recomendaciones.
155. A diferencia de las auditorías financieras y de regularidad, que están sujetas a requisitos y a expectativas relativamente específicos, la auditoría operacional es amplia por naturaleza y es más susceptible de juicio e interpretación; su cobertura es también más selectiva y se puede llevar a cabo en un ciclo de varios años, sin circunscribirse a determinado período financiero; y normalmente no se relaciona con estados financieros o informes de otra índole en particular. En consecuencia, los informes de auditoría operacional son variados y contienen más argumentaciones lógicas y polémicas.
156. El informe de auditoría operacional deberá indicar claramente los objetivos y el alcance de la auditoría. Los informes pueden incluir observaciones (por ejemplo, cuando, por interés público o con fundamento en la obligación de administrar correctamente los fondos públicos, se señalan casos graves de desperdicio, despilfarro o ineficiencia) o no presentar observaciones importantes sino, en forma independiente, informar, asesorar u opinar respecto a si se actúa o a que grado se ha actuado con economía, eficiencia y eficacia.

157. Normalmente no se espera que el auditor emita una opinión general sobre el grado en que la entidad auditada ha actuado con economía, eficiencia y eficacia, como se hace en el dictamen sobre los estados financieros. Cuando la naturaleza de una auditoría permita que esto se haga en relación con determinadas áreas de actividad de una entidad, el auditor deberá presentar un informe donde describa las circunstancias del caso y llegue a una conclusión específica al respecto, en lugar de emitir una declaración estandarizada. Cuando la auditoría se limita a examinar si en la entidad auditada existen suficientes controles para garantizar que opere con economía, eficacia y eficiencia, el auditor puede emitir una opinión más general.
158. Los auditores deben reconocer que sus juicios se aplican a acciones que resultan de decisiones tomadas en administraciones anteriores. Por consiguiente, deberán tener cuidado al formular sus juicios y el informe deberá indicar la naturaleza y la amplitud de la información de que razonablemente dispuso (o debió disponer) la entidad auditada en el momento en que se tomaron esas decisiones. El hecho de que en el informe se exponga claramente el alcance, los objetivos y los resultados de la auditoría demuestra al lector que el auditor procede con objetividad. La objetividad también implica presentar las deficiencias o situaciones críticas de una manera que estimule su corrección, así como el mejoramiento de los sistemas y procedimientos establecidos en la entidad auditada. En consecuencia, los hechos se discuten generalmente con la entidad auditada para asegurarse de que en el informe de la auditoría se presenta en forma completa, veraz e imparcial. También puede resultar necesario que se incluyan los comentarios que haga la entidad auditada en respuesta a las objeciones planteadas, ya sea en forma literal o resumida, de preferencia junto a las observaciones o recomendaciones que haya formulado la EFS.
159. Los informes de auditoría operacional no deberán limitarse a criticar hechos pasados, sino que deberán ser constructivos. Las conclusiones y recomendaciones del auditor constituyen un aspecto importante de la auditoría y, cuando procede, se exponen con el propósito de guiar las acciones de la entidad. En las recomendaciones se propone generalmente las mejoras que se requieren, mas no cómo lograrlas, aunque en ocasiones hay circunstancias que ameritan una recomendación específica, como la que se hace, por ejemplo, para subsanar las deficiencias de determinada ley con objeto de mejorar la administración.
160. Al formular las recomendaciones y darles seguimiento, el auditor deberá mantener su objetividad e independencia y, por tanto, deberá preocuparse más porque se corrijan las deficiencias detectadas que porque se atiendan ciertas recomendaciones específicas.

161. Al formular el dictamen o el informe de auditoría, el auditor deberá considerar la importancia de los asuntos en relación con los estados financieros (en las auditorías financieras o de regularidad) o con la naturaleza de la entidad o de la actividad auditada (en la auditoría operacional).
162. En las auditorías financieras y de regularidad, el auditor concluye que, conforme a los criterios más apropiados en las circunstancias, determinando asunto no afecta significativamente la situación que presentan los estados financieros, deberá expresar una opinión sin salvedades. Cuando decida que el asunto es importante deberá emitir una opinión con salvedades, expresar una opinión negativa o abstenerse de opinar al respecto (párrafos 148-151).
163. En el caso de las auditorías operacionales, la opinión será más subjetiva, puesto que el informe no se relaciona tan directamente con los estados financieros o con informes de otra índole. En consecuencia, es posible que el auditor decida la importancia del asunto en función de su naturaleza o de su contexto sea mayor de la que tenga por el valor monetario que implique.

## GLOSARIO

**Alcance de la Auditoría.** El marco o los límites y materias de la auditoría.

**Auditoría Financiera.** El examen independiente de los estados financieros de una entidad y la emisión del dictamen correspondiente, llevado a cabo un auditor comisionado con ese propósito, en cumplimiento de los términos de su comisión y de acuerdo con las disposiciones legales aplicables.

**Auditoría Interna.** Los medios funcionales por los cuales los administradores de una entidad, valiéndose de fuentes internas se aseguran que los procedimientos de su responsabilidad se aplican de tal manera que se reduce al mínimo la probabilidad de que ocurran fraudes, errores y prácticas ineficientes o no económicas. Tiene muchas de las características de la auditoría externa, pero en ocasiones puede ser apropiado que el órgano que la tenga a su cargo reciba instrucciones del nivel gerencial al que reporta.

**Auditoría Operacional.** La auditoría que tiene por objeto determinar si la entidad auditada, para cumplir con sus responsabilidades, utiliza sus recursos con economía, eficiencia y eficacia.

**Constitucional.** Lo que está permitido o autorizado por la ley fundamental de un país.

**Control Interno.** Todo el sistema de controles financieros y de otra índole, incluyendo la estructura orgánica, los métodos, los procedimientos y el órgano de auditoría interna, que la administración, en el marco de su objeto social, haya establecido para ayudar a que las actividades de la entidad auditada se efectúen de manera regular, económica, eficiente y eficaz; a asegurar el cumplimiento de las políticas de la administración; a salvaguardar los activos y los recursos; a garantizar la exactitud e integridad de los registros de contabilidad; y a que se produzca información financiera y administrativa confiable y oportuna.

**Debido Cuidado.** El grado apropiado de cuidado y de competencia con el que se espera proceda un auditor profesional según la complejidad de la tarea de auditoría encomendada, lo cual incluye la esmerada atención que debe dar a la planeación de la auditoría, a la obtención y evaluación de la evidencia, así como a la formulación de opiniones conclusiones y recomendaciones.

**Dictamen.** Las conclusiones que el auditor presenta por escrito. respecto a un conjunto de estados financieros, como resultado de una auditoría financiera o de regularidad.

**Economía.** Reducción al mínimo del costo de los insumos que se emplean en una actividad, con la debida consideración a su calidad apropiada.

**Eficacia.** El grado en que se cumplen los objetivos y la relación entre el efecto deseado de una actividad y su efecto real.

**Eficiencia.** La relación que existe entre el producto (en términos de bienes, servicios u otros resultados) y los recursos empleados para obtenerlo.

**Entidad Auditada.** El organismo en el cual la EFS practica la auditoría a uno o varios programas, actividades o funciones.

**Entidad Fiscalizadora Superior (EFS).** El órgano de un estado que, independientemente de su denominación o de la forma en que esté constituido u organizado, ejerce por ley y en grado supremo la función de auditoría en el sector público de ese Estado.

**Evidencia de Auditoría.** La información en que se fundamentan las opiniones, conclusiones o informes del auditor o de la EFS.

**Competente.** Información que, cuantitativamente, es suficiente y apropiada para lograr los resultados de la auditoría y que, cualitativamente, es tan imparcial que inspira confianza y seguridad.

**Relevante.** Información que es pertinente para los objetivos de la auditoría.

**Razonable.** Información que es económica en virtud de que el costo de su obtención es proporcional al resultado que el auditor o la EFS trata de alcanzar.

**Fundamental.** Un asunto es fundamental y no sólo importante cuando tiene un efecto tan grande en los estados financieros que éstos, en su conjunto, no reflejan fielmente la situación financiera de la entidad auditada.

**Importancia.** En términos generales, un asunto puede considerarse importante si su conocimiento puede influir en el usuario de los estados financieros o del informe de auditoría operacional. La importancia se estima regularmente en función del valor monetario, pero la naturaleza o las características de una partida o de un grupo de partidas también pueden influir para que un asunto se considere importante (por ejemplo, cuando una ley o disposición reglamentaria exige que cierta información se revele por separado, independientemente del monto que implique). Además de la importancia que posea por su valor o por su naturaleza, un asunto puede ser importante por el contexto en que se presente. Por ejemplo, una partida se puede considerar en relación con la situación general que presenten las cuentas, el total del cual forme parte, otras partidas relacionadas con ella y el monto correspondiente en

ejercicios anteriores. La evidencia que se desee obtener en la auditoría desempeñará un papel importante en la decisión del auditor respecto a la selección de materias y áreas por auditar, así como a la naturaleza, duración y alcance de las pruebas y procedimientos de auditoría que habrán de aplicarse.

**Independencia.** La libertad que posee la EFS en materia de auditoría para actuar de acuerdo con sus atribuciones, sin supeditarse a ninguna dirección externa y sin interferencias de ninguna clase.

**Informe.** La opinión y otros comentarios que el auditor presenta por escrito respecto a un conjunto de estados financieros, como resultado de una auditoría financiera o de regularidad, o para informar de sus hallazgos al término de una auditoría operacional.

**Legislatura.** Cuerpo autorizado para dictar las leyes de un país; por ejemplo el parlamento.

**Normas de Auditoría.** Las normas de auditoría proporcionan al auditor una orientación mínima que le ayuda a determinar el alcance de los pasos y procedimientos que deberá seguir para cumplir el objetivo de la auditoría. Constituyen los criterios o las pautas conforme a los cuales se evalúa la calidad de los resultados de la auditoría.

**Normas de Trabajo de Campo.** El marco normativo conforme al cual el auditor cumple sistemáticamente el objetivo de la auditoría, incluyendo la planeación y la supervisión de la auditoría; la obtención de evidencia competente, relevante y razonable; y un adecuado estudio y evaluación de los controles internos.

**Normas Generales.** Los requisitos que en materia de instrucción académica, competencia, independencia, objetividad y debido cuidado debe cumplir el auditor para desempeñar las tareas relacionadas con las normas de trabajo de campo y de presentación de informes de manera competente, eficiente y eficaz.

**Normas para la Presentación de Informe.** El marco normativo conforme al cual el auditor debe informar los resultados de la auditoría. Incluye pautas respecto a la forma y al contenido del informe del auditor.

**Obligación de Rendir Cuentas de los Fondos Públicos.** Obligación a la que están sujetas las personas o entidades, incluyendo empresas y organismos públicos, a las que se han confiado fondos públicos y asignado las responsabilidades fiscales, administrativas y programáticas correspondientes, respecto de cuyo cumplimiento deben informar a quienes se las han asignado.

**Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).** Institución internacional e independiente que tiene como propósito promover el intercambio de ideas y experiencias entre las entidades fiscalizadoras superiores en el campo del control de las finanzas públicas.

**Planeación.** Proceso por el cual se definen los objetivos de la auditoría, se establecen las políticas y se determina la naturaleza, el alcance, la profundidad y la secuencia de los procedimientos y de las pruebas necesarias para alcanzar dichos objetivos.

**Poder Ejecutivo del Gobierno.** Uno de los poderes en que se divide el gobierno y que se encarga fundamentalmente de aplicar las leyes.

**Postulados.** Supuestos básicas, premisas consistentes, principios lógicos y requisitos que constituyen el marco general de referencia para establecer las normas de auditoría.

**Procedimientos de Auditoría.** Las pruebas que, junto con las instrucciones para aplicar las técnicas y procedimientos correspondientes, se incluyen en el programa de auditoría para que sean ejecutadas en forma sistemática y razonable.

**Resultados, Conclusiones y Recomendaciones.** Los resultados constituyen la evidencia específica que obtiene el auditor para cumplir los objetivos de la auditoría; las conclusiones son juicios que deriva el auditor de dichos resultados; y las recomendaciones son las medidas que propone el auditor en relación con los objetivos de la auditoría.

**Sistema de control Administrativo.** Serie de acciones que, siendo parte integral del sistema de control interno, están orientadas a establecer los procedimientos administrativos necesarios para tomar decisiones gerenciales, obtener la máxima eficiencia económica y administrativa posible y garantizar la aplicación de las políticas administrativas, y sea que estén relacionadas con aspectos financieros o de otra índole.

**Sistemas de Control de la Contabilidad.** Serie de acciones que se considera parte del sistema integral de control interno y que tiende a la consecución de las metas de contabilidad de la entidad. Esta incluye el cumplimiento de las políticas y procedimientos establecidos en materia de contabilidad y de finanzas para salvaguardar los recursos de la entidad y para preparar informes financieros confiables.

**Sistemas Financieros.** Los procedimientos instituidos para preparar, registrar y presentar información confiable respecto a las operaciones financieras.

294

**Supervisión.** Requisito esencial en la auditoría que conduce a un adecuado liderazgo, dirección y control en todas sus etapas para asegurarse de que las actividades, procedimientos y pruebas que se realizan se vinculan en forma competente y eficaz con los objetivos que se persiguen.

2,95